إدارة الموازنة
بين النظرية والتطبيق

الدكتور
محمد الفاتح محمود بشير المغربي
أستاذ إدارة الأعمال
جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

دار الجنان للنشر والتوزيع

إدارة الموازنـــة

بين النظرية والتطبيق

الطبعة الاولى 2014

المملكة الأردنية الهاشمية

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية

(2014/1/366)

352.48

المغربي ، محمد الفاتح

ادارة الموازنة بين النظرية والتطبيق / محمد الفاتح المغربي

عمان: دار الجنان للنشروالتوزيع 2014

( ) ص . ر.أ: (2014/1/366)

الواصفات: / الميزانيات / /الادارة العامة

❖ يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبّر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى.

الترقيم الدولي ISBN 978-9957-551-85– 8

جميع الحقوق محفوظة. لا يسمح بإعادة إصدار هذا الكتاب أو أي جزء منه أو تخزينه في نطاق استعادة المعلومات أو نقله بأي شكل من الأشكال، دون إذن خطي مسبق من الناشر.

دار الجنان للنشر والتوزيع - عمان – الاردن

هاتف 0096264659891 dar_ jenan@yahoo.com

ص. ب 927486 الرمز البريدي 11190 عمان

مكتب السودان ـ الخرطوم 00249918064984

إدارة الموازنـــة

بين النظرية والتطبيق

الدكتور

محمد الفاتح محمود بشير المغربي

أستاذ إدارة الأعمال

جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

المقدمة:

تعتبر الموازنة العامة من أهم أدوات المالية التي تمتلكها الحكومات، فهي أداة فعالة لقياس مستوى الممارسة الديمقراطية، وإحداث الآثار الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية المرغوبة، ولأن مجال تطبيقها يمس كل الميادين، فهي تعكس مجمل نشاط الدولة، بل إنها المرآة التي تعكس بصدق الفلسفة السياسية للسلطة التنفيذية وأهدافها، كما تعكس وتحدد الحياة الاقتصادية للدولة، وبالتالي فهي تمثل أحسن أداة لاتخاذ القرارات الحكومية، لاستخدام الموارد المتاحة وفقاً لأولويات الخطة السنوية.

وتمثل الموازنة العامة للدولة الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة، باعتبارها إحدى أهم الأدوات التي تستعمل في تنظيم مختلف العمليات المالية العمومية، بما يحقق أهداف السياسية الاقتصادية، ولذلك تعد دراسة الموازنة العامة في جوهرها دراسة في الاقتصاد التطبيقي، موضوعها هو تخصيص الموارد وتوزيعها بين مختلف الحاجات العامة.

ولعل الاهتمام بالموازنة العامة قد أملته الحاجة إلي حسن تخصيص الموارد المتاحة، وترشيد النفقات العامة، وقد ساهم ذلك في تطوير أنظمته، وفرض على قواعدها وعملياتها ضرورة التكييف مع البيئة لاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

تظهر أهمية هذا البحث في أهمية المعلومات لإدارة الدوائر الحكومية وخاصة من ناحية الموارد المالية واستخدام أفضل البرامج والممارسات في هذه الدوائر الحكومية، حيث تعتبر الموازنة العامة للحكومة البرنامج المالي الذي يعكس سياسات الحكومة المختلفة، والإطار الذي يتضمن القرارات المتعددة لاختيار السياسات والأهداف التي ترغب الحكومة في تحقيقها، وكذلك اختيار الوسائل والبرامج التي تؤدي إلى إحراز هذه الأهداف، لذلك فإن وثيقة الموازنة توفر معلومات عن القرارات التي تتخذها الحكومة لتوزيع مواردها بين الاستخدامات المتنافسة لإشباع الحاجات العامة.

وتتضمن الموازنة العامة أرقام تقديرية للإيرادات العامة والنفقات العامة للسنة التي تنفذ فيها خطة الموازنة المالية، وهي بالتالي تتميز بطبيعة خاصة تميزها عن الميزانيات العمومية التي يتم إعدادها في النظام المحاسبي المالي من حيث التدقيق الزمني ومن حيث طبيعة الأرقام التي تتضمنها كل منها.

الفصل الأول

أنواع وخصائص التنظيمات
التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال

جرت العادة على وصف المحاسبة بأنها لغة الأعمال **The Language Business**بإعتبارها أنها إحدى وسائل الاتصال في التنظيمات التي تستهدف تحقيق الأرباح مثل المنشأت والشركات الصناعية والتجارية. ولكن هذا الوصف لايقتصر على قطاع الأعمال فقط، ولكنه يسرى أيضاً وبنفس الدرجة على التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال **No business Segment** وهى التي لا تسعى إلى تحقيق الأرباح مثل الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي تقدم خدمات لأفراد المجتمع ككل أو لمجموعة معينة من الأفراد.

وبصرف النظر عن نوعية التنظيمات أو طبيعة أنشطتها، أو تبعيتها أو عدم تبعيتها لقطاع الأعمال فهي كلها تتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لإنجاز غرض معين. ومن المعروف إن صدور قرار تخصيص الموارد الاقتصادية يعتبر نقطة البداية لعمل أي نظام محاسبى، ويترتب على صدور مثل هذا القرار نشأة وحدة محاسبية تكون مواردها موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبى، ويسرى هذا المفهوم على أي موارد اقتصادية يتم تخصيصها سواء أكانت فى نطاق تنظيم قائم أم لنطاق عملية تجارية واحدة، وسواء ثم التخصيص بواسطة الأفراد بغرض الاستثمار للحصو ل على عائد مالي أم بمعرفة الحكومات لإشباع حاجات عامة.

والمحاسبة كنظام للمعلومات لها أهدافها العامة، ولا تختلف هذه الأهداف لاختلاف أنواع التنظيمات أو أشكالها القانونية أو طبيعة أنشطتها. فطبقاً للدراسة التي

أعدتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) [1] حددت هذه الأهداف بأنها توفر معلومات لعدة أغراض هى:

أ- اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الموارد النادرة.

ب- والإدارة والرقابة الفعالة للموارد المادية والبشرية المخصصة للتنظيم.

ج- والمحافظة على الموارد التي توجد تحت تصرف الإدارة.

د- ثم المساهمة في فعالية كل التنظيمات سواء أكانت تسعى للربح أم لا.

وبصرف النظر عن شكل ومضمون التقارير المالية التي يتجنبها أي نظام محاسبى فهي يجب أن تخضع عند إعدادها للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، فالمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير يجب أن تكون ملائمة **Relevant**، ومتسقة **Consistent**، وتكون ذات أهمية **Material**، وقابلة للمقارنة **Comparable**، وقابلة للفهم **Understandable**، ويمكن الاعتماد عليها **Reliable**.

وعلى الرغم من عمومية أهداف التقارير المالية، ونمطية المعايير التي تستخدم في إعدادها، إلا أن شكل ومضمون التقارير التي تصدر عن قطاع الأعمال تختلف عن تلك التي تصدر عن قطاع غير الأعمال. ويرجع ذلك إلى تباين خصائص وأهداف التنظيمات في كلا القطاعين، مما أنعكس بدوره على وظيفتى القياس والاتصال المحاسبى. ولذلك نحاول في الجزء التالى التعرف على أنواع هذه التنظيمات وخصائصها.

أولاً: تصنيف الأنواع المختلفة للننظيمات

استخدام مجلس معايير الحامسبة المالية FASB[2] مصطلح التنظيمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال **Non business** ليعنى به الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تنتمي إلى تحقيق الأرباح **Nonprofit Organization** وتعرف التنظيمات التي لاتنتمي لقطاع الأعمال بأنها وحدات اقتصادية توفر خدمات ومنافع اجتماعية دون أن تسعى لتحقيق أرباح لأي مالك، وتتصف حقوق الملكية بأنها غير قابلة

---

[1] American Accounting Association
[2] Financial Accounting Standards Board

للبيع أو المتاجرة. وإذا كانت بعض هذه التنظيمات تقدم خدماتها بمقابل، فإن أي زيادة في إيراداتها تستخدم في تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها، ويعنى هذا التعريف أن خاصية عدم الانتماء لقطاع الأعمال **Non business**، تعتبر مرادفه لخاصية عدم السعى لتحقيق الأرباح **Nonprofit** ومن ثم يمكن استخدام أي المصطلحين للتعبير عن نفس المعنى.

ونظراً للتباين والتداخل الشديد بين التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال فقد يكون من الصعوبة تصنيفها فى أنواع محددة إلا أنه يمكن تصنيفها بعدة طرق وفقاً لطبيعتها وأنواع الخدمات التي تؤديها وأساليب تمويلها وذلك على النحو التالى:

1- التصنيف وفقاً لطبيعة التنظيمات

قد تصنف التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال وفقاً لطبيعتها إلى مجموعتين: الأولى تنظيمات عامة (حكومية)، والنانية تنظيمات خاصة (اجتماعية).

وتتكون المجموعة الأولى من الوزارات والمصالح الحكومية سواء أكانت مركزية أم لامركزية، بالإضافة إلى المستشفيات والجامعات والمدارس العامة. ويتم إنشاء هذه التنظيمات بموجب القانون وفقاً لإدارة السلطة التشريعية. وتتكون المجموعة الثانية من الجمعيات الخيرية، والمهنية، والنوادى، بالإضافة إلى المستشفيات والجامعات والمدارس الخاصة [3] وأي تنظيمات اجتماعية أخرى لا تستهدف الربح. ويتم إنشاء هذه التنظيمات، وفقاً لرغبة مجموعة من الأفراد تدفعهم مشماعرهم الوطنية إلى تقديم المنح والهبات للأغراض الاجتماعية، أو يتم إنشاؤها بواسطة محموعة من الأفراد ينتمون إلى مهنة معينة ويسعون إلى توفير خدمات لأعضاء المهنة، مثل النقابات والجمعيات العلمية أو قد ينشأ التنظيم بواسطة محموعة من الأفراد يجمعهم هدف اجتماعى سواء أكان ثفافياً أم رياضياً.

---

[3] هذا النوع من المستشفيات والجامعات يقدم الخدمات بمقابل، ولكنها لا تستهدف توزيع عائد الملاك، لأنها أنشأت أصلاً من مساهمات تطوعية، وتعتمد بعد ذلك على تمويل عملياتها ذاتياً وأي زيادة في غيراداتها

2- التصنيف وفقاً لأنواع الخدمات

تصنف التنظيمات وفقاً لأنواع الخدمات التي تؤديها إلى أربعة أنواع:

أ- الخدمات السيادية: مثل الدفاع والأمن والعدالة والشئون البلدية ويقتصر أداء هذه الخدمات على التنظيمات الحكومية فى معظم دول العالم.

ب- الخدمات الاجتماعية: مثل الرعاية الصحية والتعليمية، ويتم تأدية هذه الخدمات بدون مقابل بواسطة تنظيمات حكومية أوبمقابل بواسطة تنظيمات اجتماعية خاصة لا تستهدف الربح، وتختلف الأهمية النسبية لهذه التنظيمات من دولة الى أخرى وفقاً لطبيعة نظامها الاقتصادى، والاجتماعى. أما إذا كانت هذه الخدمات تؤدى بمقابل بغرض تحقيق أرباح فهى عندئذ تنتمي إلى قطاع الأعمال وتخرج عن نطاق هذا المنهج.

ج- خدمات البنية الأساسية: مثل بناء الطرق والكبارى والسدود واستصلاح الأراضى، وتقوم بها التنظيمات الحكومية.

د- الحدمات الاقتصادية: مثل الكهرباء والمياه والنقل والمواصلات، وهى تؤدى بمقابل في معظم دول العالم. ولكن قد يتم توقيرها يواسطة تنظيمات حكومية دون السعي إلى تحقيق أرباح، أو قد توفرها شركات تحارية بغرض الربح وهي عندئذ تنتمى إلى قطاع الأعمال وتخرج عن نطاق هذا المنهج.

3- التصنيف وفقاً لطبيعة الأموال

قد تصنف التنظيمات وفقً لطبيعة الأموال إلى مجموعتين: الأولى أموال قابلة للانفاق Expendable Funds، والثانية أموال غير قابلة للانفاق Nonexpendable Funds فالتنظيمات التي تمول من المجموعة الأولى تقدم خدماتها بدون مقابل ولذلك يخصص لها موارد تتجدد سنوياً أو كل فترة لتنفقها على أغــراض معينة وفق خطة محددة، وهذه الأموال يطللق عليها "الأموال ذات الموارد المتجددة من مصدر خارجى"

(Source and Disposition Funds).

ويعنى ذلك إن التنظيمات لا تسهم فى خلق مواردها، ومن ثم فهى (لا تعتبر مقابل مجهودات قامت بأدائها، وإنما هى اعتمادات تتاح لها من مصدر خارجى.

ومن التنظيمات العامة التي تنتمي إلى هذه المجموعة الوزارات والمصالح الحكومية والمستشفيات والكليات والمدارس العامة. ويتم تخصيص الاعتمادات لها عن طريق الموازنة للدولة. أما التنظيمات الخاصة، مثل الجمعيات الخيرية والتنظيمات الخاصة، مثل الجمعيات الخيرية والتبرعات والإيرادات التي تتولد من الأصول الموقوفة. فالتنظيمات في هذه المجموعة، سواء أكانت عامة أم خاصة، يقتصر دورها على إنفاق الاعتمادات المخصصة فى الأغراض المحددة لها.

أما التنظيمات التي تمول من المجموعة الثانية، فهى تقدم خدماتها بمقابل، ولذلك فهى تعتمد على إيراداتها الذاتية التي تتولد من استغلال رأس مالها الدائم الذ] سبق وأن ساهمت به الدولة من أموالها القابلة للانفاق أو التي ساهم بها الأفراد لإنشاء مثل هذه التنظيمات. وهذه الأموال يطلق عليها "الأموال ذات الموارد المتجددة ذاتياً (-Self Sustaining Funds). ومن التنظييمات العامة التي تنتمي إلى هذه دون السعd إلى تحقيق أرباح، أو قد توفرها شركات تجارية بغرض الربح وهي عندئذ تنتمي إلى قطاع الأعمال وتخرج عن نطاق هذا المنهج.

3- التصنيف وفقاً لطبيعة الأموال

قد تصنف التنظيمات وفقّ لطبيعة الأموال إلى مجموعتين: الأولى أموال قابلة للانفاق Expendable Funds، والثانية أموال غير قابلة للانفاق Nonexpendable Funds فالتنظيمات التي تمول من المجموعة الأولى تقدم خدماتها بدون مقابل ولذلك يخصص لها موارد تتجدد سنوياً أو كل فترة لتنفقها على أغراض معينة وفق خطة محددة، وهذه الأموال يطللق عليها "الأموال ذات الموارد المتجددة من مصدر خارجى" (Source and Disposition Funds).

ويعنى ذلك إن التنظيمات لا تسهم فى خلق مواردها، ومن ثم فهى (لا تعتبر مقابل

مجهودات قامت بأدائها، وإنما هى اعتمادات تتاح لها من مصدر خارحى).

ومن التنظيمات العامة التي تنتمي إلى هذه المجموعة الوزارات والمصالح الحكومية والمستشفيات والكليات والمدارس العامة. ويتم تخصيص الاعتمادات لها عن طريق الموازنة للدولة. أما التنظيمات الخاصة، مثل الجمعيات الخيرية والتنظيمات الخاصة، مثل الجمعيات الخيرية والتبرعات والإيرادات التي تتولد من الأصول الموقوفة. فالتنظيمات في هذه المجموعة، سواء أكانت عامة أم خاصة، يقتصر دورها على إنفاق الاعتمادات المخصصة فى الأغراض المحددة لها.

أما التنظيمات التي تمول من المجموعة الثانية، فهى تقدم خدماتها بمقابل، ولذلك فهى تعتمد على إيراداتها الذاتية التي تتولد من استغلال رأس مالها الدائم الذى سبق وHن ساهمت به الدولة من أموالها القابلة للانفاق أو التي ساهم بها الأفراد لإنشاء مثل هذه التنظيمات. وهذه الأموال يطلق عليها "الأموال ذات الموارد المتجددة ذاتياً (Self-Sustaining Funds) ومن التنظيمات العامة التي تنتمى إلى هذه الخصائص:

1- عدم وجود حافز الربح

نعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص المميزة للتنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، حيث ينتفى وجود حافز الربح مع عدم وجود حقوق ملكية خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها. فمن المتعارف عليه أن الربح فى تنظيمات الأعمال هو الحافز، وهو الوسيلة الفعالة فى معظم الأحوال لتخصيص الموارد الاقتصادية، وهو أيضاً أداة تقويم كفاءة استغلال الموارد المخصصة. وغياب مؤشر الربح في التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال ينعكس أثره بدرجة ملحوظة على وظيفتي القياس والاتصال المحاسبى كما سنرى فيما بعد.

وعلى الرغم من ذلك أحياناً تقوم بحصر التنظيمات التي لا تتنمي إلى قطاع الأغعمال ببعض الأنشطة والعمليات مماثلة لتلك التي تقوم بها تنظيمات الأعمال، مثال ذلك المؤسسات العامة التي توفر خدمات الكهرباء والمياه والنقل، واستثمار الأموال الموقوفه أو أموال المعاشات، وكذلك قيام بعض التنظيمات الاجتماعية الخاصة مثل المتشفيات

والكليات بتقديم خدماتها بمقابل، ومنل هذه التنظيمات تحقق إيرادات مقابل ما تؤديه من خدمات، ولكن تحقيق هذه الإيرادات ليس بدافع الربح وإنما لتغطية جزء أو كل تكاليف أداء الخدمة. والجدير بالذكر أن مثل هذه الأنشطة والعمليات لا تبرر تبعية مثل مدد التنظيمات إلى قطاع الأعمال، لأنها لم تنشأ أصلاً بدافع الربح، وليس لها ملكية حقوق خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها، كما أنها تحصل باستمرار على هبات ومساهمات لاترتبط بطريقة مباشرة مع الخدمات التي تؤديها.

2- عدم وجود سوق تنافسية

تحصل تنظيمات الأعمال على معظم موار دها من مصادر اختيارية فالمستثمر الذي يشترى الأسهم أو السندات، أو الفرد الذي يشترى السلع أو يحصل على الخدمات من تنظيمات الأعمال يقرر ذلك بحرية ودون إجبار، ويتم ذلك في سوق تنافسية (باستثناء حالات الاحتكاربمعرفة الشركات الخاصة والعامة). فهؤلاء الأفراد لهم الحرية فى اتخاذ القرارات سواء بصدد تحويل استثمارتهم إلى تنظيمات أعمال أخرى إذا كانوا مستثمرين أو مقرضين، أو شراء السلع والخدمات من تنظيمات أعمال أخرى إذا كانوا مستهلكين. فالحرية التي يتمتع بها هؤلاء الأفراد فى عدم التعامل مع تنظيمات الأعمال وعدم إمدادها بشكل تقويماً اقتصادياً واجتماعياً لسلوك هذه التنظيمات. ومثل هذه الظروف أو القيود تفرض على الإدارة أن تكون دائماً أكثر فاعلية، وأن تستجيب باستمرار لمتطلبات البيئة سواء من ناحية تقدم الخدمات، أم من ناحية توفير السلع بالكميات والجودة والأسعار المناسبة.

أما التنظيمات التي لا تنتميإلى قطاع الأعمال، فهى في أغلب الأحوال تواجه قوى تنافسية، وتحصل على قدر كبير من مواردها إما إجباراً **Involuntarily** كما هو الحال عند فرض وجباية الضرائب في التنظيمات العامة، وإما تطوعاً **Voluntarily** كما هو الحال فى الهبات والوصايا التي تحصل عليها النظيمات الخاصة.

ففي التنظيمات العامة التي توفر الخدمات السيادية والاجتماعية، ولاتوجد ثمة علاقة بين ما يدفعه الفرد من ضريبة وما يحصل عليه من خدمات لأن تقرير وفرض

الضرائب على الأفراد يتم وفقاً لقدرتهم على الدفع، بينما حصولهم على الخدمات العامة يتم وفقا لحاجاتهم إليها. علاوة على ذلك تسهم إيرادات الثروة الطبيعية في تمويل قدر لا بأس به من الخدمات العامة. وتختلف الأهمية النسبية لكل من موارد الثروة الطبيعية والضرائب من دولة إلى أخرى وفقاً لإمكانات كل دولة وظروفها الاقتصادية والاجتماعية. أما التنظيمات العامة التي توفر منافع الكهرباء والمياه والمواصلات، فهى تحصل على مقابل مباشر من المستفدين من هذه المنافع، ومع ذلك لا يتوفر لهولاء المستفيدين فى معظم الأحوال، مصادر بديلة للحصول على مثل هذه المنافع. وحتى إذا توافرات مصادر بديلة كما فى حالة النقل والمواصلات فهى لاتشكل قوة منافسة، ولكنها فى أغلب الأحوال تعتبر طاقة مكملة فى حالة عجز التنظيمات العامة عن الوفاء بكل احتياجات المجتمع. علاوة على ذلك، فإن قيام الحكوميات بتوفير هذا النوع من المنافع العامة يعد تغليباً للمصلحة العامة على المصلحة الخاصة المتمثلة في السعي نحو تحقيق الأرباح. وتتبلور المصلحة العامة فى توفير هذه المنافع بتكلفتها، وقد تتحمل هذه التنظيمات خسائر نتيجة بيع المنفعة بأقل من تكلفتها لاعتبارات اجتماعية، وفى مثل هذه الحالة يتم سداد عجز هذه التننظيمات من الموارد السيادية.

ومن المسلم به أن التنظيمات الاجتماعية الخاصة هي الأخرى لاتواجة قوى تنافسية، لأنها تقدم خدماتها مقابل أعباء رمزية لاعتمادها بدرجة كبيرة على المنح والهبات وعائد استثماراتها في تمويل عملياتها الجارية. ومن المعروف أن هذه التنظيمات تقدم خدمات تعليمية، وصحية، ورياضية، وثقافية ودينية. وقد تتاح هذه الخدمات للمجتمع ككل، أو لفئة أو مجموعة معينة من الأفراد. وإذا تدخلت تنظيمات الأعمال لتقديم بعض هذه الخدمات، مثل خدمتي التعليم والصحة، فهى لا تقف من التنظيمات التطوعية موقف المنافسة، لأن تنظيمات الأعمال تستهدف تحقيق الأرباح، ولذلك فإن أسعار خدماتها تكون عادة مرتفعة إذا ما قورنت بالرسوم الرمزية التي تحصل عليها التنظيمات التي لاتسعى إلى تحقيق الربح.

والجدير بالذكر أن غياب عامل المنافسة في التنظيمات التي لاتنتمي إلى قطاع الأعمال،

لايهيئ الفرصة الكافية للمولين أو المستفدين من خدماتها من تقويم كفاءة و فعالية إداره هذه التنظيمات وهو الأمر الذي يستلزم الاعتماد على وسائل بديلة لضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لها.

3- عدم تجانس أهداف أصحاب المصالح

من المتعارف عليه أن هناك تجانساً بين أهداف أصحاب المصالح فى تنظيمات الأعمال، ومظهر هذا التجانس هو وحدة أهدافهم متمثلة في تحقيق قدر مرضي من الأرباح. فالملاك والمقرضون والمديرون يهتمون بربحية التنظيم. بل إن بقاء واستمرار ونمو التنظيم ذاته يتوقف على مدى نجاح إداراته في تحقيق هذا الهدف. وعموماً يكون للمساهمين في تنظيمات قطاع الأعمال الحق لاختيار أعضاء مجلس الإدارة، ويكون لأعضاء هذا المجلس الحق فى اختيار المديرين المستفيديين، ويتم مكافأة هؤلاء المديرين ومجازاتهم وفقاً لمدى نجاحهم في تحقيق أهدافه. ومن ثم يمكن القول بأن اتساق أهداف المستثمرين مع أهداف مجلس الإدارة والمديرين في تنظيمات قطاع الأعمال يضمن حرص الجميع على استغلال الموارد المخصصة بطريقة مثلى، وهو الأمر الذي يجعلهم يهتمون دائماً بالمركز المالى للتنظيم ونتيجة عملياته. فضلاً عن ذلك فإن الربح كهدف تجمع عليه الأطراف المعنية يمكن التعبيرعنه كمياً وقياسه محاسبياً، الأمر الذي يوفر معياراً موضوعياً لقياس كفاءه الأداء، ويهيئ الفرصة للمحاسبة عن المسئولية، وهذا بدوره يساعد على فرض الرقابة ويسمح بتحقيق أقصى كفاءة لاستخدام الموارد المخصصة.

وغياب دافع الربح له أثر كبير في تغيير نمط العلاقات بين أصحاب المصالح من ناحية، وبينهم وبين التنظيم من ناحية أخرى. فبدلاً من التجانس قد يظهر هناك نوع من التناقض فالأهداف التي لاتنتمي إلى تحقيقها التنظيمات التي لاتنتمي إلى قطاع الأعمال قد لا تتفق مع دوافع واتجاهات مديري هذه التنظيمات فالمديرون في التنظيمات العامة يعينون بقرارات تصدر مركزياً من السلطات العليا في الدولة. وفى التنظيمات الخاصة يعينون بقرارات تصدر من محلس الإدارة المنتخب بمعرفة أصحاب المصالح سواء أكانوا

المساهمين في تمويل التنظيم أم المستفدين من خدماته. والعلاقة بين المديرين وهذا النوع من التنظيمات هي علاقة وظيفية بحتة، فالرواتب والعلاوات يتم تحديدها نمطياً دون النظر إلى الإنتاجية، وتتم الترقية تلقائياً وفقاً للأقدمية. ولذلك فإن المركز المالd للتنظيم ونتيجة عملياته لا تثير حوافز المدير المسئول. فالمديرون يسعون للحصول على أكبر دخل وهم يحصلون على هذا الدخل من موارد التنظيم التي لا يسهمون في تحقيقها أو تنميتها. ولذلك فإن المديرين في التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال ليسوا متخذي قرارات بالمعنى المألوف، ففي أغلب الأحوال، لا يكون لهم الحرية في المفاضلة والاختيار من بين البدائل المتعددة ولكنهم في الغالب الأعم يتخذون القرارات تنفيذاً للتعليمات والأوامر والخطط التي تكون معتمدة من السلطة التشريعية فى حالة التنظيمات العامة أو محلس الإدارة في حالة التنظيمات الحاصة.

4- الخضوع لقيود قانونية أو شروط خاصة

من المعروف أن الربح، وهو قابل للقياس كمياً يعتبر بمثابة مؤشر عام وقيد مفروض بواسطة أصحاب المصالح على تنظيمات قطاع الأعمال أما التنظيمات التي لا تسعى لتحقيق الأرباح فهى تفتقد الكثير من مقومات الرقابة الموجودة في قطاع الأعمال، فهي كما أشرنا آنفاً تفتقد إلى وجود المؤشر الكمي القابل للقياس، ولا تواجه بسوق تنافسية، ومن ثم يستلزم الأمر إيجاد وسائل بديلة لضمان كفاءة وفعالية إدارة هذه التنظيمات. وتتباين طبيعة هذه البدائل باختلاف أنواع التنظيمات.

فالتنظيمات العامة تخضع لقيود تشريعية تفرض بواسطة الدساتير والمراسيم والقوانين، وتأخذ هذه القيود من قواعد وتعليمات تكون محددة تحديداً دقيقاً وتفصيلياً،عندئذ تكون ملزمة للمديرين، وتكون موضوعاً للمراجعة والمساءلة محاسبياً وإدارياً، وعادة ما تركز هذه القيود على فرض الضرائب والرسوم والموارد السيادية الأخرى، وعلى كيفية إنفاق، هذه الموارد ومن هذه القيود أيضاً ضرورة اعتماد الموازنة العامة للدولة من السلطة التشريعية، وعدم حرية التنظيمات العامة في الافتراض من

الغير أو إصدار السندات.

أما التنظيمات الخاصة فهى تخضع لقيود وشروط تفرض بواسطة مقدمي المنح والمساهمات، وقد تترك الحرية للإدارة ففي توجيه هذه الموارد وهى عندئذ تكون متاحة لتمويل العمليات العامة بالتنظيم، أو قد تصدر هذه الإدارة قراراً بتخصيص الموارد لغرض معين. ويعنى ذلك أن الموارد المتاحة لمثل هذه التنظيمات قد تكون مقيدة لانجاز غرض معين Restricted Resources أو تكو ن غير مقيدة Unrestricted Resources.

ونلخص من ذلك، إلى أن التنظيمات التي تمول من موارد سيادية أو من مساهمات المواطنين، والتي توفر سلعا أو خدمات وفقاً للحاجة إليها، تخضع لقيود تحدد مجالات إنفاق هذه الموارد. وقد تقرض هذه القيود بنص القانون كما في التنظيمات الحكومية، أو بواسطة المساهمين بالأموال أو إدارة التنطيم كما فى التنظيمات الاجتماعية الأخرى.

الفصل الثاني

نظام المحاسبة عن الأموال

أنتهينا في الفصل السابق من عرض لطبيعة التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، ونوعية الخدمات التي تؤديها، وطرق تمويلها، ثم أوضحنا الخصائص التي تميزها عن غيرها من التنظيمات التي تنتم إلى قطاع الأعمال. وبناء على ذلك نتناول في هذا الفصل دراسة الإطار العام للمحاسبة في التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، موضحين الفرق بين المحاسبة عن الأموال غير القابلة للانفاق والأموال القابلة للانفاق، ثم يركز بعد ذلك على وظيفتي القياس والاتصال المحاسبى وفقاً لنظام المحاسبة عن الأموال.

أولاً: المحاسبة عن الأموال القابلة وغير القابلة للانفاق

ينقسم أصحاب المسالح في تنظيمات قطاع الأعمال إلى مجموعتين هم: الأطراف الخارجية ممثلين في المستثمرين والدائنين وغيرهم من الأطراف المعنية، والأطراف الداخلية ممثلين في رجال الإدارة. ولذلك تميز الدراسات المحاسبية والممارسات العلمية بين فرعين أساسيين للمحاسبة هما: المحاسبة المالية، وتوفر معلومات لخدمة المجموعة الأولى، والمحاسبة الإدارية، وتوفر معلومات لخدمة المجموعة الثانية. وتنتج المحاسبة المالية أربعة تقارير عامة نمطية هى قائمة الدخل، والميزانية العمومية، وقائمة التدفقات النقدية ثم قائمة الأرباح المحتجزة. ويتم إعداد هذه التقارير وفقاً لمجموعة من المبادئ لا يجوز الخروج عليها ولذلك فهي تكون موضوعاً للتدقيق بمعرفة المراجع الخارجي ليتأكد من تطبيقها ومدى الالتزام بها عند إعداد التقارير المالية. أما المحاسبة الإدارية، فهي تنتج مجموعة من الموازنات التخطيطية (التقديرية) يتبعها إصدار تقارير دورية أو خاصة يتم إعدادها وفقا لمجموعة من المبادئ العلمية والقواعد والأساليب الفنية.

ولايوجد في هذا الصدد تقارير نمطية ملزمة، كما أنه لا يوجد التزام علـى المحاسـب باتباع مبادئ أو قواعد معينة، ولكن الأمر يتوقف على حجم التنظيم، وإمكاناته، وطبيعة أنظمته. ويتوقف أيضاً على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها الإدارة، وكـدلك علـى الحاجة إلى مزيد من الدقة وملاءمة التوقيت لعرض هذه المعلومات.

وعند استقصاء الإطار العام للنظام المحاسبى الذي يطبق في التنظيمات التي لاتنتمـي إلى قطاع الأعمال. يجب أن نتسأل في البداية فيما إذا كانت المحاسـبة في هـذه التنظيمـات تنتمي إلى المحاسبة المالية، أم كليهما؟ أم أن هناك نظاماً محاسبياً خاصاً يتفـق والخصـائص المميزة لهذه التنظيمات؟ وهناك تساؤل آخر هو: هل النظام المحاسبى أو النظم االمحاسـبية المستخدمة تنتج تقارير مالية للأطراف الخارجية واخرى للأطـراف الداخليـة؟ أم هنـاك مجموعة واحدة من التقارير تخدم العرضين؟ وهل هذه التقارير نمطية متعارف عليها؟

فمن المتعارف عليه أن الإطار العـام للنظـام المحاسـيى المطبـق في تنظيمـات قطـاع الأعمال، لا يختلف باختلاف أشكالها القانونية أو تبـاين أنشـطتها الاقتصـادية. ويرجـع الفضل في دلك إلى وحدة أهداف هذه التنظيمات ممثلة في الربح الذي يمكن التعبـر عنـه كمياً وقياسه محاسبياً. أما االتنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال فلا يوجد لها مؤشر عام يمكن الاعتماد عليه فى القياس المحاسبى، فضـلاً عـن أن معظـم مخرجاتهـا يصـعب التعبير عنها كمياً. ولذلك نلجأ إلى التصنيفات التي عرضناها في الفصل السابق في محاولة لاستقصاء طبيعة الإطار المحاسبى الـذي يستجسـب وخصـائص هـذه التنظيمـات. فقـد أوضحنا فى الفصل السابق أن التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال يمكن تصنيفها إلى ثلاثة تصنيفات وفقاً لطبيعة التنظيمات، وأنواع الخدمات التي تقدمها طبيعـة مصـادر التمويل.

فإذا حاولنا استقصـاء النظـام المحاسـبى وفقـاً للتصـنيف الأول، أي وفقـاً لطبيعـة التنظيمات، فسنبجد أنه يشتمل على محموعتين من التنظيمات: الأول التنظيمات العامـة (الحكومية)، والثانية التنظيمات الخاصة (الاجتماعية) ومـن ثـم يمكننـا أن نتسـاءل هـل هاتـان المجموعتـان يمكـن أن يخضـعا لنظـام محاسـبى واحـد؟ أم أن التنظيمـات العامـة

(الحكومية) تخضع لنظام محاسبى مختلف، عن النظام الممكن تطبيقه فى التنظيمات الاجتماعية الخاصة؟

وفي تصورنا أن التصنيف وفقاً لطبيعة التنظيم لا يفيد في الإجابة عن هذه التساؤلات لإن هناك تداخلاً بين خصائص كلتا المجموعتين، فهما يشتركان فى بعض الخصائص ويختلفان فى البعض الأخر. فمن الخصائص المشتركة بينهما نجد أن بعض التنظيمات العامة وبعض التنظيمات الاجتماعية الخاصة قد يؤديان الخدمات إلى المواطنين بمقابل ويمارسان أنشطة مماثلة لتلك التي يمارسها قطاع الأعمال. ويعنى ذلك ضمناً أن هذين النوعين من التنظيمات يتماثلان في طريقة تمويل العمليات، فالتمويل يتم بصفة أساسية من الإيرادات الذاتية المتولدة من استغلال الموارد المتاحة، وهذا التماثل فى التمويل قد يستلزم خضوع مثل هذه التنظيمات لنظام محاسبى واحد مثل المستخدم في التنظيمات التي تسعى للربح. وعلى الرغم من ذلك فإن هذه النتيجة لاتكون مبرراً للقول بتبعية مثل هذه التنظيمات لقطاع الأعمال، لأنها لا تعمل أصلاً بدافع الربح، وليس لها حقوق ملكية يمكن بيعها أو المتاجرة فيها.

وإذا كان هناك تماثل في خصائص بعض التنظيمات المنتمية إلى كلتا المجموعتين، فهناك تباين في خصائص البعض الآخر فمعظم التنظيمات العامة الأخرى تمول عن طريق الموارنة العامة في شكل اعتمادات، بينما معظم التنظيمات الاجتماعية الخاصة الأخرى تمول عن طريق المواطنين في شكل مساهمات تطوعية تأخذ شكل هبات أو وصايا أو إيرادات الأوقاف. ومن الطبيعي أن هذا التباين في طريقة تمويل هاتين المجموعتين سوف يؤدي بدوره إلى اختلاف النظم المحاسبية الواجب تطبيقها في كلتيهما.

وإذا استخدمنا التصنيف الثاني: أي وفقاً لأنواع الخدمات لاستقصاء طبيعة النظام المحاسبى. فسنجد أنه ينطوي على أربع مجموعات من الخدمات هي الخدمات السيادية، والخدمات الاجتماعية، والخدمات الاقتصادية، ثم خدمات البنية الأساسية. ونكرر التساؤل فيما إذا كانت هذه الخدمات يمكن أن تخضع لنظام محاسبى واحد؟ والإجابة بالنفي، لأن الخدمات السيادية وخدمات البنية الأساسية تمول بالضرورة عن طريق

الموازنة العامة، في شكل اعتمادات، وعلى العكس تمول الخدمات الاقتصادية عن طريق الإيرادات المتولدة من استغلال الموارد المتاحة. أما الخدمات الاجتماعية، فهى إما أن تمول عن طريق الموازنة العامة إذا تم توفيرها بواسطة التنظيمات العامة، وإما عن طريق المواطنين إذا تم توفيرهما بواسطة التنظيمات الاجتماعية الخاصة. ويعني ذلك أن الأمر يستلزم وجود أكثر من نظام محاسبى لوجود تباين فى طرق التمويل.

أما التصنيف الثالث: وهو وفقاً لطبيعة الأموال. فهو في تقديرنا يعد التصنيف الملائم لتحديد طبيعة النظام المحاسبى، فإذا راجعنا مضمون هذا التصنيف نجده يميز بين نوعين من الأموال بصرف النظر عن طبيعة التنظيم، أو نوع الخدمات التي يقدمها، وهذان النوعان هما: الأموال غير القابلة للانفاق، والأموال القابلة للانفاق. ونعرض فيما يلى لمضمون كل منهما وتأثيره على تحديد طبيعة النظام المحاسبى.

1- الأموال غير القابلة للانفاق

هى موارد مالية ساهمت بها الدولة من أموالها القابلة للانفاق أو ساهم بها الأفراد لإنشاء تنظيمات حكومية عامة أو اجتماعية خاصة بهدف توفير خدمات بمقابل. ولذلك فإن هذه الأموال تعتبر كرأس مال دائم لمثل هذا النوع من التنظيمات، حيث يستغل في توليد إيرادات تستخدم فى تمويل العمليات الجارية. وفى هذا النوع من الأموال يعتبر "التنظيم" مرادف "للمال" ومن ثم يعتبر التنظيم هو الوحدة المحاسبية ويكون هو موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبى. وكما أشرنا في الفصل السابق فإن هذا النوع من التنظيمات يمارس أنشطة مماثلة لتلك التي يمارسها قطاع الأعمال ولذلك يجب أن يطبق عليها النظام المحاسبى المستخدم في التنظيمات التي تسعى للربح ولأن هذا النظام يخرج عن نطاق دراستنا فسوف لا نعرض لإطاره النظري، بل
سنكتفى بشرح كيفية تطبيقيه في بعض التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال مثل مال الخدمة الداخلية.

2- الأموال القابلة للانفاق

هي موارد مالية تخصص لإدخار هدف معين وتتحدد سنوياً في أغلب الأحوال إذا كانت موارد المال تحصل إجبارياً بنص القانون (مثل الضرائب) أو إذا كانت تتولد من إيرادات الثروات الطبيعية، وقد تتجدد أحياناً وفقاً لشروط المانح أو الموصى. ومع أن أهداف المال يتم تنفيذها بواسطة عدد من التنظيمات الإدارية، فإن المال ذاته يعتبر هو الوحدة المحاسبية ومن ثم يكون هو موضوع القياس والاتصال المحاسبى. ويخضع هذا النوع لنظام المحاسبة من الأموال وهو نظام محاسبى يختلف عن النظام المطبق في تنظيمات قطاع الأعمال.

فغالباً ما يستخدم مصطلح "محاسبة الأموال" Fund Accounting للإشارة إلى نوع المحاسبة الذي يوصى باستخدامه في الوحدات الحكومية والتنظيمات الأخرى التي تستهدف الربح، والتي تمول من الأموال القابلة للانفاق، ومصطلح الأمول له معنى فني واستخدام خاص في التنظيمات التى لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، وقد تم تعريف هذا المصطلح بمعرفة المجلس القومى للمحاسبة الحكومية NCGA بالولايات المتحدة الأمريكية بأنه "وحدة مالية ومحاسبية مسقلة، تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية وأية موارد أخرى وما يرتبط بها من المال لإنجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أوقيود خاصة".

ويعتبر تعريف المال كوحدة مالية ومحاسبية هو حجر الزاوية فى مجالات التباين بين نظام محاسبة الأموال ونظام المحاسبة الذي يطبق في تنظيمات قطاع الأعمال حيث ينعكس أثره جوهرياً على كثير من المفاهيم والإجراءات المحاسبية الأخرى.

وحول أهمية مفهوم الوحدة المحاسبية أشار تقرير لجنة مفاهيم المحاسبة في القطاع العام التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأن "مفهوم الوحدة المحاسبية يعتبر أهم المفاهيم الأساسيه والضرورية للمحاسبة. و إذا كانت المحاسبة نظاماً للمعلومات، فإن مفهوم الوحدة يحدد نطاق هذا النظام، ويحدد المجالات والأنشطة التي تجمع عنها المعلومات المحاسبية والتي يعد عنها التقارير المالية".

ويتضح من النص السابق أن مفهوم الوحدة المحاسبية يعتبر من أهم محددات وظيفتي القياس والاتصال المحاسبى. وإذا أمعنا النظر في مفهوم المال سنلاحظ أن له معنى مزدوجاً فهو من ناحية وحدة مالية Fiscal Entity ومن ناحية أخرى وحدة محاسبية Accounting Entity يأخذ أبعاداً مختلفة عن مفهوم الوحدة المحاسبية المتعارف عليه في قطاع الأعمال. ونحاول فى الجزء التالي تفسير هذه البعاد من ثلاث جوانب هى:

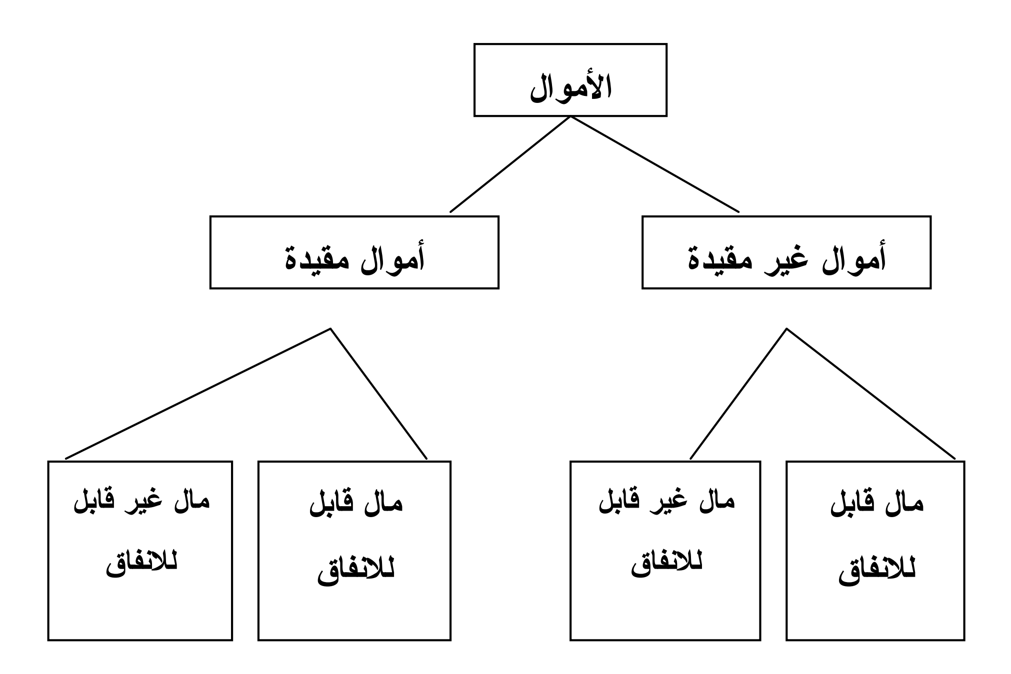
1- القيود المفروضة على تصميم نظام المحاسبة عن الأموال

من التعريف السابق للمال سنلاحظ أن المال ينجز أهدافه "طبقا لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة. وقد سبق أن أشرنا بأن هذه القيود قد تفرض بواسطة القانون أو بمعرفة مقدمي الأموال أو الإدارة. ومثل هذه القيود تستلزم وجود وحدات محاسبية مستقلة. ويفسر هذا المعنى أحد الكتاب بقوله وجب تصميم النظام ليفصح عن مدى التزام بالقيود المفروضة، فالسجلات المحاسبية يجب أن توضح، على سبيل المثال، أن الموارد المحصلة من بيع سندات مصدرة لتمويل إنشاء مبنى للبلدية أنه قد استخدمت فعلاً في هذا الغرض. ولذلك، فإن مثل هذا القيود تتطلب تقيسم السجلات المحاسبية في التنظيمات التي لا تسعى للربح إلى وحدات متوازنة ذاتياً".

ويعنى ما تقدم أن القيود ترتبط بنشأة المال وكيفية التصرف في موارده. فإذا أنشئ المال من موارد سيادية (مثل الضرائب وإيرادات الثروة الطبيعية) يحدد القانون نوع المال وأهدافه، ويحدد الواقعة المنشئة لموارده في مال عام واحد General Fund، يتم الانفاق منه بنص القانون لتوفير الخدمات السيادية والاجتماعية وغيرها من الخدمات التي تقدمها الدولة. وغالباً ما يطلق على هذا النوع من الأموال الموارد القابل للتخصيص Appropriable Resources. وعلى العكس من ذلك قد يتم إنشاء مال لإنجاز غرض معين Special Revenue Fund، مثل فرض ضريبة تخصيص حصيلتها لوصف الطرق. وفي كلتا الحالتين يعتبر كل مال وحدة مالية ومحاسبية مستقلة. وإذا أنشئ المال من مساهمات تطوعية فقد يشترط الموصي أو مانح المال انفاقه على غرض معين مثل تقديم جوائز للطلبة المتفوقين سنوياً أو تمويل مركز البحوث الطبية في إحدى

المتشفيات. وقد تتاح مثل هذه الأموال للتنظيمات الاجتماعية دون قيد أو شرط، وعندئذ تخصص موارد المال لتمويل العمليات الجارية للتنظيم. ونعرض في الشكل 2 /1 تحليلاً يوضح أثر القيود المفروضة على الأموال ودورها في تعدد الوحدات المحاسبية.

(شكل 2 / ا) القيود المفروضة على الأموال وتعدد الوحدات المحاسبية



ويوضح الشكل 2 /1 أن الأموال قد تكون مقيدة أو غير مقيدة، وكلا النوعين قد يكون قابل للانفاق، أو غير قابل للانفاق. ونكرر القول بأن الأموال غيرالقابلة لا يسرى عليها مفهوم الأموال بالمعنى المتقدم، لأنه كما ذكرنا آنفاً، ترتبط هذه الأموال بالتنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال ولكنها في نفس الوقت تمارس أنشطة مماثلة لتلك التي تمارسها تنظيمات الأعمال، ومن ثم فهي لاتخضع لنظام المحاسبة عن الأموال. وقد استخدمنا هذا النوع من الأموال كوسيلة إيضاح لفكرة تعدد الوحدات المحاسبية في

التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال. وتطبيقاً لهذا يكون لدينا أربع وحدات محاسبية هى:

الوحدة المحاسبية (أ)

تتعلق بمال قابل للانفاق وغير مقيد، وهو بذلك يكون متاحاً لتمويل العمليات العامة، وتتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الأموال (لأنه قابل للانفاق). ومن أمثلة هذا النوع في التنظيمات الحكومية المال العام، أما في التنطيمات الاجتماعية فيطلق عليه مال العمليات.

الوحدة المحاسبية (ب)

تتعلق بمال قابل للانفاق وغبر مقيد وتتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب المحاسبة في تنظيمات قطاع الأعمال (لأنه غير قابل للانفاق) ويتضمن هذا النوع من الأموال موارد غير قابلة للانفاق بطبيعتها مثل العقارات والأجهزة التي تكون متاحة للاستخدام في العمليات العامة للتنظيم. ويستخدم هذا المال في بعض التنظيمات الاجتماعية الخاصة.

الوحدة المحاسبية (ج)

تتعلق بمال قابل للانفاق ومقيد. وعندئذ تكون موارد المال مخصصة لإنجاز غرض معين. وتتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الأموال (لأنه قابل للانفاق). ومن أمثلة هذا النوع في التنظيمات الحكومية فرض ضريبة لرصف وصيانة الطرق. أما في التنظيمات الاجتماعية الخاصة فقد يشترط مقدم المال انفاقه على إجراء بحوث طبية في إحدى المتشفيات، أو منح مكافآت للطلبة المتفوقين في إحدى الكليات.

الوحدة المحاسبية (د)

تتعلق بمال قابل للانفاق ومقيد. وعندئذ تكون موارد المال مخصصة لإنجاز غرض معين. وتتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب المحاسبة في تنظيمات قطاع الأعمال (لأنه قابل للانفاق) ومن أمثلة هذا النوع في القطاع الحكومي المؤسسات الاقتصادية العامة التي توفر

خدمات الكهرباء والمياة. وكذلك الأموال الموقوفة الـتي يعهـد بهـا لتنظيمـات عامـة أو خاصة تقوم باستغلال رأس مال الوقف لتوليد إيراد معين، على أن يتفق هذا الإيـراد في إنجاز غرض محدد.

ونوجه النظر إلى أن مال الأوقاف بالمعنى المتقدم يطلق عليه مال الأمانة، وتكون لـه خاصية مزدوجة، حيث يكون رأس مال الوقف غير فابل للانفاق، ويعتبر المـال في هـذه الحالة وحده محاسبية مسـتقلة يطبـق عليـه أسـلوب المحاسـبة المطبـق في تنظيمـات قطـاع الأعمال. أما الإيراد المتولد من الوقف فهو يعتبر مالاً قابلاً للانفاق وهـو عندئـذ يعتـبر وحدة محاسبية أخرى يطبق عليها أسلوب المحاسبة عن الأموال. ويطلق البعض على هذا النوع الأموال المختلطة **Hybrid or mixed Funds**.

ب- العلاقة بين المال والتنظيمات

من المعروف أن التنظيمات في قطاع الأعمال يعتبر وحدة محاسبية مستقلة سواء أكان هذا في شكل منشأة فردية أم شركة أشخاص أم شركة أمـوال، ولـذلك يكـون التنظـيم ككل موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبى. وأحيانا يتم القياس والتقريـر علـى مسـتوى القطاعات التي قد تكون منها التنظيم الواحد، أو قد يتم علـى مسـتوى عـدة تنظيمـات ككل هو المحور الأساسى للمحاسبة. وترجع هذه الخاصية إلى وحدة أصـحاب المصـالح التي أشرنا إليها في الفصل السابق، فعلى الرغم مـن تعـددهم وتبـاينهم، فـالأموال الـتي يوفرونها للتنظيم توجه كلها لتحقيق هدف واحد، ألا وهو الربح. فإذا تفحصـنا هيكـل التمويل في إحدى شركات المساهمة تجده يتكون من عدة أنواع من الأموال هى الأسهم العادية، والأسهم الممتازة، والسندات والقروض المتوسطة والقصـيرة الأجـل، والـديون التجارية. وعلى الرغم من تعدد وتباين مصادر هذه الأموال فهي تخصص جميعها لتحقيق هدف الربح ويعتبر هذا الهدف بمثابة قيد على سلوك الإدارة، ولذلك يظـل هـو المؤشـر العام لنجاحها.يكون هو محور العلاقـة لكـل أصـحاب المصـالح عنـد تقـويمهم لكفـاءة وفاعلية إدارة التنظيم في استغلال الموارد المتاحة.

أما مفهوم الوحدة المحاسبية في التنظيمات التي لا تنتمى إلى قطاع الأعمال، وبصفة خاصة التي تمول من أموال قابلة للانفاق فهو يأخذ بعداً آخر. فالتننظيم في حد ذاته لايعتبر وحدة محاسبية مستقلة. وبدلاً من ذلك يعتبر المال وحدة مالية ووحدة محاسبية مستقلة. ويعنى ذلك أنه عندما تتعد مصادر الأموال فى التنظيم الواحد، وتتباين أهداف الأموال يصبح كل مال وحدة محاسبة مستقلة تكون موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبى، وفي مثال هذه الحالة قد يشتمل التنظيم الواحد على عدد من الوحدات المحاسبية.

ومع أن مفهوم محاسبة الأموال يطبق فقط على الأموال القابلة للانفاق سواء أكانت في تنظيمات حكومية عامة أم اجتماعية خاصة، إلا أن تطبيقه في التنظيمات العامة يختلف من دولة إلى أخرى باختلاف النظام الاقتصادى والسياسي من ناحية، وباختلاف طبيعة الموارد السيادية من ناحية أخرى، ففي بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية تتم محاسبة الأموال على مستوى المدينة أو المقاطعة، وتتعدد الأموال وفقاً للغرض منها، ومعظم مصادرها من الضرائب. وفي دول أخرى مثل المملكة العربية السعودية تتم محاسبة الأموال على مستوى الدولة ككل، ونادراً ما تتعدد الأموال، ومعظم مصادرها نكون من إيرادات الثروة الطبيعية. وفى كلتا الحالتين يعبر المال وحدة مالية ومحاسبية، وهو يكون عندئذ موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبى بصرف النظر عن التنظيمات الرئيسية والفرعية التي تستخدم المال. فإذا كان المال على مستوى مدينة فهو قد يستخدم في تمويل مئات التنظيمات الفرعية، وإذا كان على مستوى الدولة فهو قد يستخدم في تمويل الاف التنظيمات الرئيسية والفرعية، (في شكل وزارات ومصالح ووحدات حكومية). وهذه الوحدات التنظيمية تعتبر بمثابة وحدات مالية ومحاسبية بالمفهوم المتقدم.

ج- طبيعة موارد والتزامات المال والتوازن المالى

إذا راجعنا مفهوم المال مرة أخرى نجد أنه يتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية وأي موارد أخرى وما يرتبط بها من التزامات والرصيد المتبقى. وقد يعتقد البعض أن المال هو احتياطي نقدي ولكنه فى واقع الأمر وحدة مالية ومحاسبية لها أصولها وخصوصها، ولكن بمضمون يختلف عن السائد في تنظيمات قطاع الأعمال. فالمحاسبة عن الأموال القابلة للانفاق تعتمد على فكرة السيولة **Liquidity** باعتبار أن المحاسبة تتم فقط بالنسبة للأصول السائلة التي تكون متاحة لتحقيق الغرض المستهدف من المال، وما يرتبط بها من التزامات. وتتضمن الأصول السائلة كل من النقدية وأي أصول أخرى يتوقع تحويلها إلى نقدية خلال العمليات العادية للمال.

أما العقارات، والآلات وغيرها من الأصول طويلة الأجل والتي تستخدم في تحقيق أغراض المال فلا يتم المحاسبة عنها في نطاق المال لأنها لا تتحول عادة إلى نقدية، وإنما يتم المحاسبة عنها بواسطة مجموعة من الحسابات النظامية يطلق عليها "مجموعة حسابات الأحول الثابتة العامة". أما الفرق الحسابي بين إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات قصيره الأجل فهو يمثل رصيد المال. ومثل هذا الرصيد لا يعكس حقوقاً على المال لأي فرد كان، ومن ثم فهو لا يتشابه مع حساب رأس المال الذي يعكس حقوق المالك في متظيمات قطاع الأعمال، وإنما يمثل موارد متاحة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل عن العمليات التي تحدث في المستقبل. ومثل هذا الرصيد يمكن أن يؤدى إلى تخفيض. الإيرادات المتوقع تحصيلها في الفترات المستقبلة. وقد يكون رصيد المال مديناً مما يعني زيادة الالتزامات قصيرة الأجل عن الأصول السائلة، وهو الأمر الذي يستلزم زيادة الإيرادات المتوقع تحصيلها في المستقبل. وأن المال بالتعريف يجب أن يكون متوازناً ذاتياً، فليس من المتصور حدوث مثل هذا التوازن على مستوى الوحدة التنظيمية سواء أكانت رئيسية أم فرعية. فعلى سبيل المثال، لا يتحقق التوازن بين إيرادات إدارة الشرطة ونفقاتها، فالإيرادات السيادية التي تتسلمها مثل هذه التنظيمات لا تستخدمها في تمويل نفقاتها، وإنما تقوم بتحصيلها لحساب المال أو الأموال التي تمول نفقاتها أصلاً.

ثانياً: وظيفة الاتصال المحاسبى

تعتبر وظيفة الاتصال المحاسبى هي المقدمه المنطقيه لوظيفة الفباس المحاسبى. فالاتصال يحدد من

هم مستخدمو المعلومات المحاسبية. وماهية المعلومات التي يحتاجون إليها، وهذا بدوره يحدد أبعاد وأسلوب القياس المحاسبى الذي ينتج تلك المعلومات. ومستخدمو المعلومات المحاسبية هم بالضرورة أصحاب المصالح في التنظيم سواء أكانوا حاليين أم محتملين، وهم في الوقت نفسه متخذو قرارات سواء أكانوا داخل التنظيم أم خارجه.

ولأن التقارير المالية هى وسيلة الاتصال المحاسبى، فمن البديهي أن يختلف شكل ومضمون التقارير التي تصدرها تنظيمات الأعمال عن تلك التي تصدرها التنظيمات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى. ويرجع هذا الاختلاف بصفة أساسيه إلى اختلاف طبيعة كل قطاع وطرق تمويله من ناحية واختلاف أهداف

ودوافع مستخدمو المعلومات من ناحية أخرى كما أشرنا بذلك تفصيلاً في الفصل السابق. ولذلك حاول في الجزء التالي إلقاء الضوء على مستخدمي المعلومات المحاسبية في التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال والتعرف على ماهية المعلومات التي يحتاجون إليها.

1- مستخدمو المعلومات المحاسببة

جرت العادة في تنظيمات قطاع الأعمال على تقسيم مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى مجموعتين هما: الأطراف الخارجية، ممثلين في الملاك والمقرضين والدائنين التجاريين وغيرهم من أصحاب المصالح، والأطراف الداخلية، ممثلين في رجال إدارة التنظيم بمستوياتهم المختلفة. وعند استقصاء مثل هذا التقسيم في التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال سنجد أنه يأحذ شكلاً مخنلفاً.

فبالنسبة للتنظيمات العامة (الحكومية) يتدرج مستخدمو المعلومات المحاسبية في هيراركية تبدأ من السلطة التشريعية في الدولة (المجالس التشريعية)، إلى أجهزة السلطة التنفيذية العليا (الوزارات)، ثم الوحدة الإدارية (المصالح والوحدات الحكومية). ومن

أهم اختصاصات المجالس التشريعية رسم السياسات وتحديد الأهـداف العامـة وإصـدار القوانين المنظمة لذلك، ومن أهم اختصاصات أجهزة السلطة.

3- نوعية المعلومات المحاسبية المطلوبة

تتوقف كمية ونوعية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبى على طبيعة القـرارات المتوقع أن يتخذها مستخدمو هذه المعلومـات. ففـي تنظيمـات قطـاع الأعمـال تصـدر قرارات الاستثماربمعرفة الأطراف الخارجية اعتماداً على معلومات عن الربحيـة والمركـز المالي. وتعتبر هذه المعلومات وسيلة ملائمة للتحقق من كفاءة وفعالية استغلال المـوارد. أما إدارة هذه التنظيمات فهي تتخذ قرارات لإستغلال الموارد المتاحـة معتمـدة في ذلـك على معلومات تفصيلية تساعدها على تقريـر كميـة ونوعيـة السـلع الواجـب إنتاجهـا، ويمكنها أيضاً من تخطيط العمليات ومتابعة تفيذها.

وإذا تتبعنا دور النظام المحاسبى في توفير المعلومات في التنظيمـات الـتي لاتنتمـي إلى قطاع الأعمال، والتي تمول من أموال قابلة للانفاق، يجب التمييز بىن كل من التنظيمـات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى.

فبالنسبة للتنظيمات الحكومية، فهى تمول من موارد سيادية، ويكون إسهام المـواطنين في هذه الموارد في شكل ضرائب ورسوم تدفع إجبارياً، ويعنى هذا أن مساهمة المـواطنين في تمويل نفقات الدولة لا تعتمد على تـوفر المعلومـات المحاسـبية. وتـتم تخصـيص هـذه الموارد على التنظيمات الإدارية بمعرفة السلطة التشريعية، ولذلك تحتاج هذه السـلطة إلى معلومات محاسبية تفصح عن مدى كفاءة وفعالية هذه التنظيمات في استغلال الموارد التي تخصص لها عن طريق الموازنة العامة للدولة. وإذا أمعنا النظر في طريقة تدفق المعلومـات في القطاع اللحكومي سنلاحظ صعوبة التمييز بين المعلومات الـتي تعـد لـلإدارة، سـواء أكانت الإدارة العليا، أم الإدارة التنفيذية، وتلك التي تعـد للأطـراف الخارجيـة ممثلـه في السلطة التشريعية. ففي خلال السنة المالية تعد تقارير مالية نمطية بمعرفة الوحدة التنفيذية وترفـع إلى الإدارة العليـا في الدولـة لأغـراض المتابعـة والرقابـة وهـذه التقـارير مؤقتـة

Interim Reports تعد شهرياً أو كل ربع سـنة، ثـم تجمـع بيانـات هـذه التقـارير المؤقتة على نفس النمط ويعد منها تقريراً سنوياً يرفع إلى السلطة التشريعية. ويعني ذلـك أن هناك نوعاً واحداً من التقارير يستخدم لأغراض التخطـيط والمتابعـة والرقابـة سـواء بمعرفة الأطراف الداخلية أم الأطراف الخارجية.

ومن المتعارف عليه أن التنظيمات الحكومية تتعامل مع مـوارد اقتصـادية مثلـها في ذلك مثل تنظيمات قطاع الأعمال. ومن ثم يجب أن تكون موضوعاً للتقويم للتحقيق من كفاءة وفعالية استخدامها، ولكن هناك عقبات تحول دون ذلك فرضها الخصائص المميزة لهذه التنظيمات والتي عرضناها في الفصل السابق وهي: عدم وجود حافز الربح، وعـدم وجود سوق تنافسية، وعدم تجـانس أهـداف أصـحاب المصـالح، ثـم الخضـوع للقيـود القانونية. وقد كانت للخاصـية الأخـيرة الـدور الهـام في صـياغة أهـداف نظـم المحاسـبة الحكومية في مجال الممارسة العملية، حيث تركز على إنتاج المعلومات التي تحقـق الرقابـة على التدفقات المالية دون الرقابة على الأداء. ويعلق البعض على ذلك بأنه في التنظيمات الحكومية يصـعب تحقيـق المسـاءلة عـن العمليـات **Operations Accounting**، وبدلاً من ذلك يركز النظام المحاسـبى علـى المسـاءلة علـى الأمـوال **Dollar Accounting**.

أما بالنسبة للتنظيمات الاجتماعيـة الأخـرى فهـى تمـول عـن طريـق المسـاهمات التطوعية من الأفراد والمساهمات الحكومية، ورسوم الخدمات التي يدفعها المستفيدون من هـذه التنظيمـات. ويتوقـف تـدفق هـذه المسـاهمات والرسـوم علـى نجـاح التنظيمـات الاحتماعية في تحقيق أهدافها المخططة، أمـا دور النظـام المحاسـبى في تـوفير المعلومـات اللازمة عن هذه التنظيمات فقد كان يخضع في الماضى لاتجاهات الإدارة ورغبتها في

ترشيد قرارتها. ولذلك كانت إدارة تتبنى الأسلوب الملائم الذي يوفر لها المعلومات التي تحتاجها. ولكن مـع ازديـاد دور التنظيمـات الاجتماعيـة في المجتمعـات المعاصـرة فقـد أصبحت تخضع لمبادئ محاسبية أهتمت بإرسالها لبعض الهيئات المشرفة على هذه المحاسبية

عن العمليات "ولصعوبة تحقيق ذلك فقد ركز نظام محاسبة الأموال على المسـألة المحاسـية عن الأموال" .

1- أسلوب المحاسبة عن الأموال

أشرنا فيما سبق أن أسلوب المحاسبة عن الأموال يركز على المال باعتباره وحدة مالية ومحاسبية بدلاً من التركيز على التنظيمات التي تنجز الأهداف المخططة للمال. ولا يعنى ذلـك أن المـوارد الـتي تخصـص للتنظيمـات لا تكـون موضـوعاً للمسـاءلة المحاسـبية. فالتنظيمات التي تمول سنوياً من مال معين أو من عدة أموال تخضع لنوع من المحاسـبة أو الرقابة على الاعتمـادات **Appropriation Control**، باعتبـار أن الاعتمـاد هـو جزء من المال يتم تخصيصه عن طريق موازنة تقديرية لإنجاز غرض معين. يكون الهـدف من المحاسبة عندئذ هو تحقيق التوازن بـين النفقـات والاعتمـادات ولـيس بـين النفقـات والإيرادات. ومن ثم يمكننا القول أن هذه التنظيمات تعتبر وحدات محاسـبية أكثـر منهـا وحدات محاسبية بالمعنى المتعـارف عليـه التصـريح وهـذا يـدفعنا إلى التمييـز بـين المـال والاعتماد. فالمال يرتبط بخلق الموارد بمعنى التصريح بفرض الضريبة أو الرسم، أو بيـع جزء من الثروه الطبيعية، أو التعاقد على قرض أو التعهد بالمسـاهمات التطوعيـة، بينمـا الاعتماد يمثل واقعة مستقلة تـرتبط بالموازنـة التقديريـة حيـث تخـول السـلطة المختصـة للتنظيمات الإدارية، سواء أكانت رئيسية أم فرعية، بانفاق جزء من المال لإنجـاز غـرض معين. ويعنى ذلك أن الاعتماد هو جزء من المـال، وأن المحاسـبة في التنظييمـات هـي في واقع الأمر محاسبة عن الاعتمادات وليست محاسبة عن الأموال.

ويتضح مما سبق أننا نكون بصـدد مسـتويين مـن المحاسـبة: المسـتوى الأول يـرتبط بالأموال، والمستوى الثاني يرتبط بالتنظيمات التي تنجـز أهـداف هـذه الأمـوال. فعلـى مستوى الأموال يتحقق التوازن بين موارنة المـال وإسـتخدامه، وعلـى مسـتوى التنظـيم يتحقق التوازن بين الاعتمادات المقدرة (المخططة) والنفقات المحققة. وفي تصورنا أنـه في كلتا الحالتين لا يوجد قياس محاسبى بالمعنى المتعارف عليه في قطـاع الأعمـال. فالقيـاس المحاسبى بالتعريف يستلرم المقابلة يين المحهودات والمنجزات، أو بمعنى آخـر يـين المـوارد

المستنفدة والخدمات المقدمة، سواء أكانت ذلك على مستوى المال أم على مستوى التنظيمات المنفذة للأهداف. وإذا كنا نرغب في إخضاع الأموال القابلة للانفاق للقياس المحاسبى فإن الأمر يستلزم مقابلة المحهودات بالمنجرات كما أشرنا آنفاً ويتم ذلك من الناحية المنطقية عن طريق مقابلة المصروفات بقيمة الخدمات المؤداه كإيرادات، وفي مثل هذه الحالة يجب تفحص التقارير المالية عما إذا كانت الخدمات تم تأديها بكفاءة أم لا، ولكن يحول دون ذلك صعوبة التعبير الكمي عن مخرجات معظم التنظيمات التي لا تنتمي الى قطاع الأعمال ويمكننا القول أن التباين المحاسبى الحكومي التقليدي لا يخرج عن كونه أسلوباً يعتمد على المقارنة يين بيانات تقديرية وفعلية، سواء بالنسبة لإيرادات أم النقفات، ومثل هذا الأسلوب يخدم وظيفة الرقابة المالية سواء على مستوى المال أم التنطيمات كما يتصح فما يلى:

أ- الرقابة على مستوى الأموال

يوجد في هذا الصدد أسلوبان للرقابة، الأول: الرقابة عن طريق الموازنة، والثاني: الرقابة عن طريق الارتباطات.

1- الرقابة عن طريق الموازنة

تعتبر الموازنات الحكومية بمثابة وثائق قانونية **Legal Documents**، فهى تعد بمعرفة السلطة التنفيذية وتصدر بقانون بواسطة السلطة التشريعية.

وتتطلب الرقابة الموازنة الربط بين الإيرادات المقدرة والاعتمادات من ناحية، والإيرادات والنفقات من ناحية أخرى. وهذا يستلزم تسجيل بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية للمال في بداية الفترة المحاسبية. وإذا تم ذلك يوفر النظام المحاسبى مقارنة مستمرة بين بيانات الموازنة من ناحية، والبيانات الفعلية من ناحية أخرى. وأحياناً لا تثبت بيانات الموازنة و السجلات المحاسببة، وبقتصر الأمر على إثبات الإيرادات والنفقات الفعلية. وعندئذ تقتصر المقارنة بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية على التقارير المؤقتة التي تصدر شهرياً والتقرير النهائي السنوي، وحتى تكون البيانات قابلة للمقارنة بجب الالتزام

بهدفين الأول: تبويب السجلات المحاسبية بالطريقة نفسها المتبعة في تبويب الموازنة، والثاني: أن يتم بناء تقديرات الموازنة على أساس شهري.

وقد عرفنا فيما سبق أن المال يعتبر وحده مالية ومحاسبية مستقلة وهو بشتمل على مجموعة من الحسابات المتوازنة. ويعتمد هذا التوازن على معادلة الميزانية العمومية وقاعدة القيد المزدوج وفقاً للمعادله التالبة:

الأصول = الالتزامات + رصيد المال

وإذا أثبتت بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية فسيكون لها تأثير حوهري على كثير من المفاهيم والاحراءات المحاسبية. فعندما تصدر الموازنة في بداية العام فسيؤثر على معادلة الميزانية فتصبح على النحو التالي:

الأصول + الإيرادات المقدرة = الالتزامات + الاعتمادات + رصيد المال

وتعنى هذه المعادلة أن الميزانبة الافتتاحبة سوف تتضمن بيانات تقديرية على عكس المتعارف عليه في فطاع الأعمال. وقد بترتب على إثبات هذه النقدبرات نأثير إيجابي أو سلبي على رصيد المال، فهو يزداد إذا أسفرت الموازنة عن عجز. وفي تصورنا أن هذه المعالجة المحاسبية لبيانات الموازنة تعكس أهميتها كوثيقة رسمية، ولذلك فهى ملزمة للإدارة ولا يجوز تعديلها أو الخروج عن تقدبراتها إلا بتصريح رسمي من السلطات المختصه.

وعلى الرغم من إثبات الإيرادات المقدرة في السجلات المحاسبة، فهى لا تعتبر أصول حقيقية، فهي لا تتسق مع مفهوم الأصول وفقاً للمفاهيم المتعارف عليها، فهي لاتعد كمخزون للمنافع الاقتصادية، كما أنها لم تنتج من أحداث اقتصادية أو عمليات تمت في الماضي. ولذلك فهي في جوهرها حسابات تذكيرية **Memorandum Accounts** تحقق أغراض الرقابة المحاسبية، وقد دعا ذلك البعض إلى القول بأنها أصول وهمية **Pseudo Asset** وهى في حقيقتها موارد متوقع تحصيلها على مدى السنة المالية. وكذلك الحال بالنسبة للاعتمادات، فهي تظهر في الميزانية السنوية كالتزامات، ولكنها أيضاً في رأى نفس الكاتب تعتبر التزامات وهمية، ولكنها حساب تذكيري يعكس التعهد

بانفاق جزء من الموارد لتحقيـق أهـداف معينـة. ويتضـح مـن ذلـك أن الـدور الرقـابي للموازنة في التنظيمات الحكومية يعد أكثر تأثيراً على المال وينطوي على مزيد من القيود التي تفرض على إدارة التنظيم.

ب- الرقابة عن طريق الارتباطات

عندما تشرع التنظيمات التابعة للمال في تحصيل الإيرادات وسداد النفقـات وفقـاً لتقديرات الموازنة فستأخذ معادلة الميزانية الشكل التالى خلال العام:

الأصول + الإيرادات المقدرة + الارتباطات + النفقات =

الالتزمات + الاعتمادات + الإيرادات + احتياطى الارتباطات + رصيد المال

ومن الملاحظ في المعادلة السابقة أنه تضمنت مصطلح النفقات **Expenditures** بدلاً عن مصطلح المصروفات **Expenses** حيث لاتوجد تفرقة بين المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية باعتبار أن موارد المال قابلة للانفاق وتتجدد سنوياً من مصادرها الخارجية، أما مصطلح الايرادات فهو يتضمن كل الموارد الداخلة إلى المـال، فضـلاً عـن ذلك تضمنت المعادلة بيانات تستهدف الرقابة على الانفاق، وهى تتمثل في عنصرين هما الارتباطـات **Encumbrances** واحتيـاطى الارتباطـات **Reserve for Encumbrances** ويعتبر الارتباط بمثابة التزام محتمل يثبت في التسجلات المحاسـبية عند التعاقد مع الغير أو عند إصدار أمر شراء، ويتم إلغاء هذين الحسابين عنـدما تحـول الالتزام المحتمل إلى التزام فعلى. ويستخدم حساب الارتباطات للرقابة على الاعتمادات تحقيقاً لهدفين: الأول انفاق كل اعتماد فى الغرض المخصص له، والثاني عدم تجاوز قيمة الاعتماد.

ب- الرقابة على مستوى التنظيمات

بالنسبة للتنظيمات الحكومية التي تمول من أموال قابلة للانفاق، فهـي كمـا عرفنـا لا تعتبر وحدات مالية ومحاسبية مستقلة، ولكنها في واقع الأمر هي أجهزة إدارية تولي إنجاز أهداف المال أو الأموال. وقد سبقت الإشارة الى أن هـذه التنظيمـات تمـول عـن طريـق

الموازنة العامة في شكل اعتمادات تجدد سنوياً ومن ثم يتحقق التوازن في هذه التنظيمات بين الاعتمادات المخططة والنفقات الفعلية.

ويعنى ذلك ضمناً أن هذه التنظيمات ليس لها مواردا خاصة بها، ولذلك تقتصر موازنات أغلبها على جانب الاعتمادات فقط (مثال وزارات الدفاع والأمن، والتعليم العام). وإذا قام بعضها بتحصيل إيرادات كما هو الحال في مصلحتى الجمارك، والضرائب، أو بعض إدارات الشرطة فإنها لا تحصل على هذه الإيرادات لحسابها وإنما لحساب المال أو الأموال المختصة.

وطبقا للخصائص السابقة لا نتصور وجود ميزانية عمومية للتنظيمات الحكومية التي تمول من أموال قابلة للانفاق. ومع ذلك فهى تعمل وفق نظام محاسبى خاص يتكون من الموازنة التقديرية التي تصدر في بداية العام، متصورة في أغلب الأحوال على الاعتمادات المرخص بتحصيلها لحساب المال. وهناك مجموعة من السجلات المحاسبية التي تعكس حركة التحصيل والانفاق وفقاً لتبويب الموازنة، وعلى ضوء ذلك تصدر تقارير شهرية وربع سنوية بالإضافة إلى التقرير السنوى النهائي متضمنة مقارنة بين تقديرات الموازنة والبيانات الفعلية. ومن الأهمية بمكان أن ندرك طبيعة العلاقة المحاسبية بين الحال والتنظيمات، فالتنظيمات هى مجرد خلايا إدارية تنفذ أهداف المال والاعتمادات المخصصة لها تمثل مجموع اعتمادات المال. وكذلك يمكن اعتبار السجلات المحاسبية في التنظيمات.بمثابة سجلات فرعية للمال. وبالتالى نجد أن أسلوب الرقابة عن طريق الموازنة والارتباطات المطبقين على مستوى المال هما نفسهما المطبقين على مستوى التنظيمات الإدارية بإستثناء عدم تأثيربيانات الموازنة على الميزانية العمومية، لأن التنظيمات سواء أكانت رئيسية أم فرعية لا يوجد أصلاً في نظامها المحاسبى ميزانيات عمومية.

أما بالنسبة للتنظيمات الاجتماعية الخاصة فهي تخضع لأساليب وأنماط من تنظيم إلى آخر وفقاً لصفة التظيم واجتهاد القائمين على إدارتها. ومن أهم خصائص الرقابة المحاسبية أنها مرنة ولا تخضع للقيود التشريعية والقانونية المتشددة مثل تلك التي تخضع لها التنطيمات الحكومية. ويقتصر تدخل القانون على فرض قيود على جمع الأموال من

المواطنين وعدم اللجوء إلى هذا الأسلوب إلا بتصـريح مـن السـلطات المختصـة لحمايـة أموال المواطنين.

3- الأساس المحاسبى في المحاسبة عن الأموال

عند تصميم النظام المحاسبى يمكـن المفاضـلة بـين عـدة أسـس للقيـاس المحاسـبى، وتتوقف هذه المفاضلة على عدة عوامل أهمها: طبيعة نشاط التنظـيم، ونـوع المعلومـات المطلوبة لأغراض اتخاذ القرارات سواء تخطيطية أم رقابية، ثم مستوى الخبرة المحاسبية.
وهذه الأسـس هـى: الأسـاس النقـدى، وأسـاس الاسـتحقاق، ثـم الأسـاس النقـدى (الاستحقاق) المعدل.

فوفقاً للأساس النقـدي تسـجل المصـروفات عنـد دفعهـا ولـيس عنـد اسـتحقاقها ويعترف بالإيرادات عند تحصيلها وليس عند اكتسابها. ويطلق على هذا الأساس أحيانـاً "أساس الخزينة"، لأنه في واقع الأمريعكس حركـة الخزينـة مـن متحصـلات ومـدفوعات. عموماً يتميز هذا الأساس بالوضوح والبساطة والموضوعية فضلا عن السرعة في إعـداد القوائم المالية في نهاية العام [4] ومن عيوب هذا الأساس أنه لا يعكس الجهود والمنجزات المرتبطة بالفترة المحاسبية المعينة، الأمر الذى يجعل المعلومات المحاسبية غير قابلة للمقارنـة من فترة إلى أخرى. وأحياناً يطبق الأساس النقدى على بعض التنظيمات والتي تمول من أموال قابلة للانفاق، حيث لا توجد علاقة بين إيـرادات التنظـيم ونفقاتـه. ومـن أهـم مظاهر استخدام هذا الأساس في الحكومة، الاعتماد عليه عنـد تقـدير إيـرادات الموازنـة ضماناً لتوفير الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة، وكذلك التوقف عن صرف أرصدة بعض الاعتمادات التي لم تصرف حتى انتهاء السنة المالية.

أما أساس الاستحقاق، فهو على من الأساس النقدي، يعترف بالإيرادات في الفترة التي اكتسبت فيها بصرف النظر عن تحصيلها، وتسجل المصروفات على ضوء مساهمتها

---

[4] تتمثل الموضوعية في عدم اللجوء إلى التقدير والأحكام الشخصية كما هو الحال في أساس الاستحقاق عند تقدير أقساط استهلاك الأصول طويلة الأجل أو تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وتتحقق السرعة في إعداد التقارير المالية لعدم الحاجة إلى إجراء تسويات جردية للمصروفات والإيردات المستحقة والمقدمة وعدم الحاجة إلى إجراء جرد للمخزون.

في تحقيق إيرادات الفترة بصرف النظر عن سدادها. ومن أهم مزايا هذا الأساس المقابلة بين مجهودات الفترة المحاسبية ومنجزاتها، ويحقق الاستفلال بين الفترات المحاسبية وتوفير معلومات قابلة للمقارنة. ومن عيوبه الاعتماد على التقدير والأحكام الشخصية عند تحديد بعض عناصر المصروفات. ويطبق أساس الاستحقاق في تنظيمات قطاع الأعمال بصفة أساسية، وهناك اتجاهاً لتطبيقه في التنظيمات الحكومية في محاولة لتحقيق المساءلة المحاسبية في عمليات هذه التنظيمات.

هناك أساس يجمع بين بعض خصائص الأساسين السابقين، ولذلك يطلق عليه أحياناً "الأساس النقدي المعدل"، أو " أساس الاستحقاق المعدل" وتتم المفاضلة بين المصطلحين على ضوء درجة ترجيح خصائص أي من الأساسين النقدي أو الاستحقاق. ويوحي مضمون هذا الأساس المعدل بتطبق أساس الاستحقاق بالنسبة لبعض العناصر، وتطبيق الأساس النقدى بالنسبة للعناصر الأخرى. ويطبق هذا الأساس بصفة أساسية في التنظيمات التي تمول من أموال قابلة للانفاق وبصفة خاصة في التنظيمات الحكومية. وفقاً للأساس النقدي المعدل يطبق الأساس النقدي على معظم عناصر الإيرادات والمصروفات بإستثناء بعض عناصر الإيرادات التي يمكن التنبؤ بمقدارها والتأكد من إمكانية تحصيلها مثل الضرائب العقارية، وكذلك بعض عناصر المصروفات التي يترتب عنها التزام فعلى سبيل المثل الرواتب والأجور، ففي كلتا الحالتين يطبق عليهما أساس الاستحقاق.

الفصل الثالث

المحاسبة الحكومية

خصائصها، أهدافها، المبادئ التي تحكمها، إطارها

أولاً: خصائص النشاط الحكومى

لعله يكون من المفيد أن يكون مدخلنا لدراسة النظام المحاسبى الحكـومى أن نتعـرف على الخصائص التي تميز النشاط الحكومى (أو النشاط العام) عن تلك التي تميز الأنشـطة الخاصة. فمما لا شك فيه أن هذه الخصائص لها أثرها في اتخاذ مبادئ وقواعد وإجراءات المحاسبة الحكومية طابعاً مميزاً لها عن مبادىء وإجراءات المحاسبة الخاصة .

1- يتميز النشاط الحكومي بأنه نشاط لا يهدف لتحقيق الربح، بل يهدف إلى تأديـة مجموعة من الخدمات مثل الأمن والدفاع والعدالة والتعليم والصحة العامة تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمـع دون مقابـل أو مقابـل رسـوم رمزيـة للخدمـة المؤداة ومن ثم فلا توجد علاقة مباشرة بين إيرادات الحكومة ومصروفاتها.

ولتغطية تكاليف هذه الخدمات العامة، تلجأ الحكومة بما لها من سلطة سيادية إلى الأفراد للحصول على ما يلزمها من موارد نقدية عـن طريـق جبايـة الضـرائب والرسوم المختلفة. أحيانـاً إلى الاقـتراض مـن جهـات محليـة أو أجنبيـة لتغطيـة تكاليف هذه الخدمات العامة، وذلك على الأساس السنوي.

2- يترتب على ما سبق مبدأ يمكن أن نطلق عليه "مبدأ عموميـة إيـرادات الحكومـة وعمومية مصروفات" فلا يوجد ارتباط بين الإيرادات العامة التي تحصلها الوحدة الحكومية، وبين النفقات العامة التي تنفقها الوحدة الإدارية.

ويمكن تقسيم الوحدات الإدارية إلى:

أ- وحدات إدارية إيرادية كمصلحة الضرائب، ومصلحة الجمارك.

ب- وحدات إدارية غير إيراديه كوزارة الداخلية، والصحة، والتربية والتعليم، والجامعات الحكومية، والدفاع.

3- تقوم الدولة بإعداد الموازنة العامة للدولة على أساس سنوي بتحديد أولاً: ما تحتاجه من موارد نقدية للانفاق العام، وهي في ذلك لا تفرق بين ما تنفقه على المصروفات الجارية، أو ما تنفقة على الأعمال الجديدة والإنشاءات التي لها طبيعة المصروف الرأسمالي في المحاسبة الخاصة. على ضوء تقدبر المصروفات اللازمة لمزاولة الذشاط العام للسنة المالية المقبلة، تحدد حجم الموارد اللازمة لتغطية هذه المصروفات والمصادر المختلفة للحصول على هذه الموارد. و.بما أن النشاط العام نشاط مستمر، فلابد أن تكون موارد الدولة متجددة سنوياً حتى بمكن للدولة أن تستمر في مزاولة نشاطها العام.

والتطبق العلمي لما تقدم يتطلب إعداد الموازنة العامة للدولة وضع ميزانية تقديرية سنوية تمثل الموارد والاستخدامات النقدية، أو بمعنى آخر تمثل تقديراً للتدفقات النقدية عن السنة المالية المقبلة من وإلى الوحدات الحكومية. ويجب أن نؤكد هنا أن هذه الموازنة العامة للدولة ليست ميزانية عمومية بالمعنى التقليدي تشمل جانب للأصول وجانب للخصوم، ولكنها ميزانية تقديرية سنوية تتكون من أبواب للمصروفات العامة سواء كانت جارية أو استثمارية، وأبواب الإيرادات العامة سواء كانت سيادية أو ذاتية.

4- يترتب على ما تقدم أن الوحدة الحكومية لا يوجد لها رأس مال بالمعنى المحاسبى المعروف لرأس المال (زيادة الأصول على الخصوم)، ولا يمكن تصوير حساب ختامي لوحدة بالمعنى المحاسبى المعروف لإظهار نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة، كما لايمكن تصوير ميزانية عمومية للوحدة بالمعنى المحاسبى المعروف. وإذا كنا قد ركزنا على النشاط الحكومي الذي له طبيعة الخدمات والذي لا

يهدف لتحقيق الربح، فإن ذلك لا يمنع من أن نشاط الحكومة قد يمتد ليشمل الملكية العامة لبعض وسائل الإنتاج وإدارتها بواسطة أجهزة الدولة. وفي هذه الحالة الأخيرة فإن النشاط الحكومي يعتبر نشاطاً اقتصادياً يطبق عليه (بصورة عامة) المبادئ والإجراءات العامة للمشروعات الاقتصادية التي تهدف لتحقيق الربح.

ثانياً: طبيعة ومفهوم المحاسبة الحكومية

إن التعريف التقليدي للمحاسبة الحكومية يرى أنها دراسة لمجموعة المبادئ والأسس والمعايير المتعارف عليها، ودراسة تطبيقية للأساليب الفنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وبغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

أما تعريف الأمم المتحدة فيركز على أن المحاسبة الحكومية عنصر ضروري لوظيفة الإدارة المالية للحكومة، وينبغى أن تشمل حسابات القطاع العام كله ويركز التعريف على الحاجة لتحديد المسئولية مما يستدعى:

أ- التسجيل المنتظم لجميع المتحصلات والنفقات للأجهزة والمنظمات الحكومية.

ب- الإحتفاظ بسجلات توضح سلامة المسئولية عن الأصول والموارد المتاحة للاستعمال.

ج- تبويب البيانات بطريقة تسمح بتوفير معلومات تفيد في الرقابة وفي إدارة وكفاءة تشغيل البرامج
الحكومية.

وإستقراء التعريف الأول قد يعطى الانطباع بأن المحاسبة الحكومية تلعب دوراً مماثلاً للنظم المحاسبية في القطاع الخاص، إلا أن هناك فروقاً أساسية بينهما في المفهوم والأسلوب.

فالأنشطة الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح، ولكن تستهدف عدداً من الأغراض أكثر اتساعاً مثل:

- خدمة الجماهير.
- ترويج التجارة والصناعة.
- تنشيط تنمية الاقتصاد القومي والرفاهة الاجتماعية.
- الحفاظ على الاستقرار المالي للبلد.
- حفز القطاع الخاص على اتخاذ إجراءات ذات أهمية قومية.

ومن ثم فإن الأنشطة الحكومية تتضمن كثيراً من أنواع المشاكل التي لها طبيعة معقدة بدرجة أكبر من مشاكل القطاع الخاص. فالأرباح ليست الهدف ولكن قياس تكلفة الإنجاز وكفاية التشغيل ودرجة نتائج البرامج المخططة في حدود الأموال المتاحة لها تكون لها أهمية خاصة.

وفي رأى الكاتب أن هدف المحاسبة الحكومية- شأنها شأن أي فرع أخر من فروع المحاسبة – هو إمداد بيانات مالية متعلقة بالنشاط الحكومي للجهات التي لها اهتمامات بهذه البيانات. ويمكن تقسيم هذه الجهات إلى خمس مجموعات متميزة:

1- الإداريون: وهم المسئولون عن الإدارة اليومية للأعمال الحكومية.
2- السلطة التشريعية: والتي تتم بقراءة هذه البيانات للتأكد من أن سياستها قد تم تنفيذها، وأن الأموال العامة تنفق في الأوجه المخصصة لها، وكمرشد لها في رسم سياسات المستقبل.

3- المستصثمرون ورجال الأعمال: حيث يهتمون بدراسة الأحوال المالية للحكومة، لسبب واضح وهو أن قيمة وسلامة استثماراتهم تتوقف إلى حد كبير على هذه الأحوال المالية.
4- الباحثون: من أمثال الدارسين في المالية العامة وفي العلوم السياسية وفي كثير من فروع العلوم الاجتماعية والذين يحتاجون إلى هذه البيانات لمتابعة دراساتهم.

5- وأخيراً يمكن إضافة أفراد الجمهور بصفة عامة كمجموعة خاصة لها بعض الاهتمامات بالأحوال المالية والإدارة المالية لحكوماتهم.

ويلاحظ أنه لا يوجد خط فاصل دقيق بين هذه المجموعات. فمثلاً المستثمر ما هو إلا جزء من الجمهور بصفة عامة شأنة في ذلك عالم السياسة أو عالم الاجتماع. وبالرغم من أن كل هذه المجموعات قد يكون لها إهتمام أو مصلحة مشتركة في بيانات الحكومة المالية، فهناك نقاط قد تتضارب مصالحهم عندها. فمثلاً نجد الإداري يهتم بأدق التفاصيبل المتعلقة بالمصروفات والتي قد لا يهتم بها أي فرد من مجموعة أخرى. ونجد العالم السياسي يهتم بتوزيع المصروفات على أساس وظيفي، وهي بيانات قد لاتكون لها أي قيمة بالنسبة للمستثمر.

ولتحقيق الهدف الرقابي للمحاسبة الحكومية يتم تقدير ما ينتظر أن تحصل عليه الوحدات الحكومية من إيرادات خلال الفترة المالية المقبلة، وما ينتظر أن تتحمله من مصروفات خلال الفترة المالية المقبلة، وما ينتظر أن تتحمله من مصروفات خلال نفس الفترة. وينبغي أن تقدم الحسابات دليلاً إيجابياً على أن الأموال المتاحة قد سجلت في حساباتها الصحيحة واستخدمت في الأغراض المخصصة لها. وتتميز المراجعة الحكومية بأنها أكثر شمولاً في مداها عن المتبع في الأعمال التجارية للقطاع الخاص. ففي الأخيرة تهتم المراجعة أساساً بنظامية الدفاتر وتسجيل العمليات المالية وسلامة عرض نتائج الأعمال، أما فى الحكومة فتمتد المراجعة إلى أبعد من متطلبات التوافق القانوني والمسئولية عن التصرف، للنظر في فاعلية وكفاية تنفيذ البرامج والأنشطة المعتمدة. فلا تقتصر المراجعة الحكومية على التثبت من أن العمليات قد سجلت بانتظام وبالطريقة الصحيحة، وأن الانفاق تم وفقاً للسلطة المختصة بالصرف، بل أيضاً تنظر بموضوعية فيما إذا كان التمثيل تم بطريقة تتمشى مع أهداف الإدارة الحكومية الحريصة.

ثالثاً: الإطار العام للمبادئ التي تحكم المحاسبة الحكومية وأوجه الشبه والاختلاف مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

تعتمد المحاسبة الحكومية على مجموعة من المبادئ العامة **Principles** ومجموعة من الإجراءات النمطية **Standard Procedures**، كما أنها تعتمد جزئياً على التطور التاريخي وما يجرى عليه العرف المحاسبى في المحاسبة عن النشاط العام. وبهما في ضوء ذلك أن نتعرف على أوجة الشبه والاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها في المحاسبة الخاصة وبين المبادئ والإجراءات التي تقوم عليها المحاسبة الحكومية. ومن دراستنا لخصائص النشاط الحكومى نجد أن التكييف المحاسبى للوحدة الإدارية الحكومية يختلف عن التكييف المحاسبى للوحدة المحاسبية بمعناها المتعارف عليه، ونستطيع أن نتصور وجود اختلافات جوهرية في مبادئ وإجراءات النوعين من المحاسبة. وهو ما نستعرضه فيما يلى:

ا- مبدأ الوحدة المحاسبية

تقوم المحاسبة المالية على أن المشروع له شخصية معنوية - سواء كانت طبيعية أو اعتبارية - مستقلة عن شخصية ملاك المشروع. وهدف المحاسبة المالية التقليدي لهذه الوحدات التي تزاول نشاطاً اقتصادياً هو المحافظة على رأس المال المستثمر عن طريق زيادة قيمة أصول المشروع والذي يتأتى عن طريق تحقيق الإدارة للأرباح.

أما الوحدات الإدارية الحكومية فأهم مايميزها هو اختفاء الشخصية المعنوية التي تتميز بها الوحدات الاقتصادية. ويمكن تعريف الوحدة الإدارية بأنها "خلية من مجموعة الخلايا التي تكون وزارة المالية بمختلف الوزارات والمصالح، بهدف تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتحت إشراف وزارة المالية". ومن ثم فإن هدف المحاسبة عن هذه الوحدات الحكومية هو الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة من ناحية، والرقابة على الصرف من الاعتمادات المالية في الحدود الواردة الموازنة العامة من ناحية أخرى.

وهذا التطور في التكييف المحاسبى للوحدات الحكومية، نشأ مع (التطور في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية) وهذه النظريات نستعرضها بإيجاز كالتالي:

أ- نظرية الملكية المشتركة **Proprietary Theory**

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر. وهو وقت كانت تسود فيه المشروعاتت الفردية، وشركات الأشخاص. فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع، وشخصية ملاك المشروع فكانت الأصول ملكاً لصاحب المشروع والخصوم التزاماً عليه، وكان حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع، وبالتالي فإن إيرادات المشروع ونفقاته كانت تمثل عناصر موجبة أو سالبة لحساب رأس المال (أو حقوق صاحب المشروع). فإن زادت العناصر الموجبة عن السالبة كانت النتيجة زيادة في رأس المال (ربح). وبالعكس إذا زادت العناصر السالبة عن الموجبة كانت النتيجة نقص رأس المال (خسارة).

وعلى ذلك فإن نتيجة الأعمال عن فترة معينة كانت تقاس بطرح حقوق صاحب المشروع في أول الفترة من حقوق صاحب المشروع في نهاية الفترة.

ب- نظرية الشخصية المعنوية المستقلة **Accounting Entity** أو مبدأ الوحدة المحاسبية

مدلول هذا المبدأ أن ملكية المشروع الذي تقوم المحاسبة بتسجيل عملياته تتمثل في شخصية وهمية أو معنوية **Fictional Being**. وقد ظهر هذا المبدأ مع بداية القرن العشرين وضخامة الاستثمارات في المشروعات الصناعية. وهذا المبدأ شبيه بنظرية الشخصية المعنوية التي أضفها القانون على شركات المساهمة، ولكن الفارق أن المبدأ في المحاسبة. يمتد ليشمل أي مشروع من المشروعات تقوم المحاسبة بتسجيل نشاطه. ففي حالة المشروع فإن المحاسب يفكرفي المشروع أو الوحده المحاسبية أنها المالكة للأصول بالرغم من أنه من الناحية القانونية فإن هذه الملكية تكون لصاحب المشروع (شخص حقيقي أو طبيعي). وطبقاً لهذا المبدأ فإن الأصول تعتبر ملكاً للمشروع وليس لصاحب المشروع (صاحب المشروع له حقوق على هذه الأصول). وللخصوم التزامات على المشروع.

أرباح وخسائر المشروع ليست أرباح و خسائر الملاك سواء كانوا حملة أسهم، أو

شركاء متضامين، أو مالك فردي. فهؤلاء الملاك لهم حقوق على أصول المشروع تتوقف على نوع ملكيتهم. فالأرباح والخسائر ننظر إليها على أنها أرباح وخسائر المشروع. وطبقاً لهذا المبدأ فإن أرباح المشروع ينظر إليها على أنها زيادة في صافي أصول المشروع، والخسائر ننظر إليها على أنها نقص في أصول المشروع نتيجة النشاط الاقتصادي الذي يزاوله المشروع وعليه فنحن نفكر في نتائج أعمال المشروع كتغير في صافي أصوله بدلاً من أن نفكر فيها كتغير في حقوق أصحاب المشروع.

ويرتبط بهذا المبدأ ضرورة تسجيل النفقات التي تصور مجهودات المشروع في إنتاجه للسلع والخدمات، وتسجيل الإيرادات التي تمثل بيع المشروع للوحدات المنتجة من السلع والخدمات، واستخلاص نتيجة الأعمال عن فترة معينة بمقابلة الإيرادات عن هذه الفترة بالنفقات المتعلقة بها (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات **The Principle of Matching**).

ج- نظرية الأموال المخصصة **Fund Theory**

- كما سبق ذكره فإن نظرية الشخصية المعنوية لا تتلائم مع طبيعة النشاط للوحدات الحكومية الإدارية. وكان نتيجة ذلك ظهور نظرية ثالثة هى نظرية الأموال المخصصة. ومدلول هذه النظرية هو أن تخصص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيداً بالغرض الذي تخصص من أجله.
- فيستخد لفظ موارد أو اعتمادات للتعبير عن الأموال التي تخصص لتحقيق غرض معين.

ويستخدم لفظ استخدامات للتعبير عن الأنشطة التي تتفق فيها هذه الموارد وفقاً للقيود التي تفرض على استخدامها.

- أما الإيرادات والمصروفات طبقاً لهذه النظرية فهي تعبر عن التدفقات المالية من وإلى الوحدة الإدارية.

وبناء على ذلك فإنه يمكن التعبير عن ميزانية الوحدة الإدارية باستخدام المعادلة الأتية:

موارد الوحددة (الأصول) = القيود المفروضة عليها (الخصوم)

فالإيرادات العامة ليس مصدرها مجهودات الوحدة الإدارية في الإنتاج والبيع، ولكن مصدرها ما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم وإتاوات. والمصروفات لا تمثل تكلفة مجهود الوحدة في سبيل الحصول على إيراد، ولكنها مجموعة من الموارد التي تعدها الدولة للانفاق منها على الخدمات العامة وفقاً للقوانين واللوائح المالية والمنشورات والتعليمات الحكومية. ومن ثم فلا يوجد ارتباط بين ما تحصله الوحدة الإدارية، وبين ما تقوم بصرفه من اعتمادات.

فالوحدة الإدارية تودع ما تحصله من إيرادات بالخزانة العامة للدولة، وتسحب ما يلزمها من أموال للانفاق العام من الاعتمادات التي تودعها وزارة المالية لحسابها بالبنك المركزى.

وبذلك يمكن أن نضع السمات الرئيسية للوحدة الإدارية الحكومية من وجهة نظر المحاسبة الحكومية:

1- ليس لهذه الوحدة شخصية معنوية مستقلة فنشاطها ليس مستقلاً، ولكنه نشاط مرتبط بالتعليمات المالية لوزارة المالية.

2- أنها وحدة تهدف إلى تحقيق الربح.

3- لا يوحد رأس مال مستثمر للوحدة، ولكن نشاط الوحدة يعتمد على الموارد النقدية المتجددة سنوياً والتي تحددها تقديرات الموازنة العامة للدولة.

4- أن إيرادات ومصروفات الوحدة عبارة عن تدفقات مالية من وإلى الوحدة.

ولذلك نجد أن مهمة المحاسبة عن هذه الوحدات تتمثل في الأتي:

1- مهمة رقابية هدفها المحافظة على المال العام تتمثل في التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي باستخدم دفاتر إحصائية تصمم بحيث تلائم طبيعة النشاط الحكومي، وإثبات حقوق الحكومة وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، وإتباع قواعد المراقبة الداخلية. ومراجعة التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على فترات منتظمة بهدف التحقق من قانونية التصرفات للوحدات الحكومية.

2- توفير البيانات اللازمة لاتخاد القرار المناسب في الوقت المناسب، والمساعدة في إعداد الموازنات العامة للسنوات المقبله.

2- أساس الاستحقاق والأساس النقدى

كما هو معروف فهناك أكثر من طريقة لاحتساب المصروفات والإيرادات التي تخص الفترة المالية. ونستعرض هنا هذه الطرق لتتعرف على أنسبها في المحاسبة عن إيرادات ومصروفات الوحدات الإدارية:

أ- أساس الاستحقاق أو قاعدة الربح المكتسب **Accrual basis**

ومفهوم هذه القاعدة أن المحاسب يأخذ في اعتباره جميع التسويات اللازمة الخاصة بالمصروفات والإيرادات عن المستحقات عن الفترة المالية، وكذلك عن المقدمات الخاصة بمدد تالية، وسواء تم التحصيل أو السداد الفعلي خلال هذه الفترة أو فترات أخرى. وإذا أخذنا بهذه القاعدة في المحاسبة عن إيرادات ومصروفات الوحدة الإدارية فمن ذلك تطبيق النظرية الشخصية المعنوية عليها، وهو ما يتناقض مع ما سبق شرحه سابقاً في التكييف المحاسبى للوحدة الإدارية.

ومن أهم العيوب التي يمكن أن توجه الى هذه الطريقة إذا طبقت على حسابات الحكومة أنها تؤدي إلى بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدي إلى وقوع ارتباكات ويجعل من الصعب الحصول على معلومات مالية دقيقة في

الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب، وللمساعدة فى إعداد الموازنة العامة المقبلة.

ب- الأساس النقدى أو قاعدة الربح النقدي Cash Basis

ومفهوم هذه القاعدة أن التحصيل الفعلي يعتبر الأساس لإثبات الإيراد في الدفاتر، والانفاق الفعلي يعتبر الأساس لإثبات المصروفات. فتجعل حسابات النتيجة مدينة بجمع المصروفات التي دفعت نقداً خلال الفترة المالية، ودائنة جميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال هذه الفترة. فالعبرة في التسجييل هو التحصيل والدفع النقدي الفعلي دون الأخذ في الاعتبار ما قد يكون مستحقاً من المصروفات أو الإيردات، أو ما قد يكون دفع مقدماً من المصروفات أو قبض مقدماً من الإيرادات.

وبتطق هذه القاعدة على حسابات الحكومه، فإن حساب الإيرادات للوحدة سوف يمثل الإيرادات التي حصلت فعلاً خلال السنة، وحساب المصروفات يمثل المصروفات التي دفعت خلالها سواء أكان ما تم تحصيله يخص عمليات هذه السنة بالذات أو يخص السنة القادمة. ومن ثم فإن الحساب الختامي للدوله سوف يمثل حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزائن العامة خلال السنة المالية.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تفقد المحاسبة الحكومية وظيفة من أهم وظائفها الرقابية. فالحساب الختامي باقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة سوف لا يظهر مدى ما أسفر عنه تنفيذ القوانين والتعليمات المالية خلال السنة. كما أن هذه الطريقة لا تمكن من إجراء المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل أنشطتها مع بعضها البعض نتيجة عدم الفصل بين إيرادات ومصروفات كل سنة على حدة.

إلا أن هذه الطريقة تتميز ببساطتها والحصول على النتائج سريعاً حيث يمكن بواسطتها إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي سريعاً مما يساعد على فعالية الرقابة المالية، ويساهم في إعداد تقديرات الموارنة الجديدة. ويمكن الرد على انتقاد تداخل أنشطة السنوات المتتالية بأن المستحقات من المصروفات أو الإيرادات التي تنتقل إلى كل سنة

تعويض الى حد كبير مع المستحقات التي تنتقل منها إلى السنوات التالية.

ج- الأساس المشترك أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب

وطبقاً لهذه الطريقة تظهر في الحسابات الختامية جميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال الفترة المالية، ويظهر في الجانب المدين المصروفات التي دفعت نقداً ولكن بعد إجراء جميع التسويات الجردية اللازمة الخاصة بالمصروفات المستحقة عن المدة، والمصروفات المدفوعة مقدماً عن مدد تالية. أي أننا نتبع قاعدة الربح النقدي بالنسبة لعناصر الإيراد، وقاعدة الربح المكتسب بالنسبة لعناصر المصروفات.

وهذا كان الأساس في أغلب حسابات الحكومة هو الأساس النقدي، إلا أننا نجدها في بعض الحالات تأخذ بالأساس المشترك. فطبقاً للأساس النقدي البحت تعد تقديرات الموازنة على أساس تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية،ويعد الحساب الختامي على نفس الأساس وبحيث يوقف التصرف في الاعتمادات الباقية بالوحدات الإداية في نهاية السنة المالية ولا يتنقل منها شئ إلى السنة التالية.

3- سنوية المصارف

وطبقاً لهذا المبدأ يعتبر كل ما ينفق خلال الفترة المالية من مصروفات تلك الفترة، وبصرف النظر عن الهدف من الانفاق أو ما يترتب عليه من نتائج. أما الموارد المالية للدولة فتتجدد سنوياً وتستخدم في الأغراض المخصصة لها، بصرف النظرعن الهدف من الانفاق أو نتائجه. فالإيرادات العامة تقابل بالمصروفات العامة على أساس سنوي وبصرف النظر عن مصدر الإيرادات أو الهدف من المصروفات، ولا يوجد علاقة سببية بين مختلف الإيرادات ومختلف المصروفات (عمومية الإيرادات والمصروفات العامة).

ويترتب على سنوية المصروفات العامة وتجدد الموارد العامة سنوياً عدم وجود، أو عدم الحاجة، إلى رأس مال مستثمر بغرض مزاولة النشاط الحكومي. فالمحاسبة الحكومية – بخلاف المحاسبة التجارية - لا تهدف إلى المحافظة على رأس المال أو قياس نتائج النشاط، ولكنها أساساً أسلوب رقابي وإحصائي لغرض الرقابة المالية والقانونية

على الإيرادات العامة والمصروفات العامة.

3- التفرقه بين المصروفات الإيرداية والمصروفات الرأسمالية ومبدأ الاستهلاك

لا مجال في المحاسبة الحكومية للتفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية. فكل المصروفات - سواء المتعلق منها بنشاط جاري إداري أو نشاط استثماري - تقفل في نهاية السنة المالية في الحسابات الختامية. ولا تسجل بحسابات الحكومة الرئيسية بيانات عن أصول ثابتة، يل تثبت هده الأصول بياناً في مجموعة من الدفاتر الإحصائية أو بإجراء قيود نظامية. ومن الناحية الإحصائية أيضاً، قد نجد تبويب الميزانية بحيث يسمح بخصم المصاريف الجارية من أبواب خاصة بها، وتخصم المصاربف، الاستثمارية من أبواب أخرى. ففي الموازنة العامة. بمصر تخصم الأجور والمرتبات والمصروفات العامة على الباب الأول والثاني على التوالي باعتبارهما من المصروفات الجارية، وتخصم المصاريف الاستثمارية على الباب الثالث، ولعل المنطق الذي يستند إليه عدم التفرقة يبن المصروفات الإيرادية والرأسمالية يكون قد وضح الآن وهو:

1- أن مبدأ سنوية المصروفات يعتبر أن كل ما ينفق خلال الفترة المالية من مصروفات تلك الفترة، وبصرف النظر عن الهدف من الانفاق، أو النتائج عليه.

2- أن الموارد متجددة سنوياً، والنشاط الحكومي لا يتطلب تجميع رأس مال مستثمر في نشاط الوحدة الإدارية ويحاول المحافظة على كفايته الإنتاجية.

يقوم مبدأ عمومية الإيرادات وعمومية المصروفات على عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات، فتتم مقابلة الإيرادات العامة بالمصروفات العامة بصرف النظر عن مصدر الإيراد أو الهدف من المصروف. فتسجل الإيرادات والمصروفات العامة - تقديراً بالموازنة وفعلياً بالحساب الختامي – بجميع أنواعها وبصرف النظر عن الغرض منها، وفي ذلك تحقيق لمبدأ موازنة جانبى الموازنة.

ومما يتضح أيضاً أن لا مجال لاحتساب استهلاك على أصول ثابتة في المحاسبة الحكومية، فالأصول الثابتة التي تقتني خلال الفترة المالية تعتبر من مصروفات تلك الفترة، والأصول الثابتة في النشاط الحكومي البحت لا تستغل لخلق إيرادات كما هو الحال في

النشاط التجاري، ولا مجال لتطبيق الهدف التقليدي من احتساب الاستهلاك وهو المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة أو القيمة الاقتصادية لرأس المال. كما وأن الحكومة إذا ربت في إحلال أصل ثابت جديد محل أخر فما عليها لا أن تخصص الاعتمادات اللازمة في الفترة المرغوب فيها هذا الإحلال، وأن تدبر – بما لها من سلطة سيادية – الموارد اللازمة لهذا الإحلال، وتعتبر تكلفة اقتناء الأصل الجديد من مصروفات فترة الإحلال.

4- المخصصات والاحتياطات

من الشرح السابق يتضح أنه لا مجال في المحاسبة الحكومية لتكوين مخصصات واحتياطات. فالمخصصات والاحتياطات في المحاسبة التجارية تكون بغرض مقابلة نقص مؤكد أم محتمل وقوعه في قيمة أصل من الأصول، أو زيادة مؤكدة أو محتمل وقوعها في قيمة التزام من الالتزامات، وهو منطق يستند على أن المحاسب يأخذ في حسباته ويحتاط لأي خسارة محتمل وقوعها ولا يأخذ من الأرباح إلا ما تحقق فعلاً (الحيطة والحذر) إلا أن هذه الأخطار ليس مجالها النشاط الكومي. فحجم هذا النشاط يتجدد مقدماً بما ترتبط به الدولة مقدماً، وبما تعده الدولة من موارد نقدية متجددة.

5- الجرد والتسويات الجردية

إن اعتماد المحاسبة المالية على مبدأ الاستحقاق يترتب عليه ضرورة القيام بالتسويات الجردية في نهاية السنة المالية عن طريق تسوية المصروفات والإيرادات بما يخصها من مقدمات ومستحقات حتى يمكن مقابلة إيرادات الفترة بالمصروفات المتعلقة بها. ولأغراض التحقق من سلامة أصول الوحدة التجارية، تجرى في نهاية السنة المالية أو خلال السنة في نظام الجرد المستمر- عمليات جرد فعلd لمختلف بنود الأصول، وتطابق نتائج الجرد الفعلي مع الجرد الدفتري.

ولما كانت المحاسبة الحكومية تعتمد على الأساس النقدي، ولا تفرق بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية، فلا مجال للتسويات الجردية، وقد يبدو أنه لا داعي أيضاً لإجراء الجرد بالوحدات الحكومية. ولكن رغماً عن ذلك، يبقى التحقيق من موجودات الحكومة وسلامتها من الأهمية بمكان، لذلك يتطلب الأمر التحقق من سلامتها وعدم تبديدها سواء بالإهمال أو بطرق غير مشروعة ولتحقيق هذا الغرض تتبع مجموعة من الإجراءات الإدارية والتنظيمية مثل إستخدام سجلات العهد الدائمة بالوحدات الحكومية، وعمليات الجرد المختلفة على هذه العهد بمعرفة جهات الاختصاص مثل مفتشي وزارة المالية ومندوبي الجهاز المركزى للمحاسبات.

7- وحدة القياس

تتفق المحاسبة المالية مع المحاسبة االحكومية في أنه يتم التعبير عن بنود الإيرادات والمصروفات في كلتاهما بوحدات نقدية متجانسة، مفترضين أن القوة الشرائية للنقود لا تتغير. فالأرقام التارخية تبقى بالدفاتر بسعر المبادلة التي تمت على أساسه بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار (أو بشكل أخر تغير في القوة الشرائية للنقود ولقد تعرض القياس التاريخي بالمحاسبة للعديد من الانتقادات التي بدأت بعد الكساد الكبير سنة **1929** و ما زالت مستمرة إلى الآن و لقد تطورت هذه الانتقادات إلى اقتراحات بناءة خاصة في أواخر الأربعينات والخمسينات، وركزت هذه الكتابات على أن بيانات ونتائج المحاسبة المالية سوف تكون أقرب إلى الواقع إذا أخذت في اعتبارها الاتجاه الصعودي الملحوظ في مستويات الأسعار فبتعديل هذه البيانات المحاسبية فإنها يمكن أن تكون ذات معنى وذات فائدة أكبر وأعم للتعبير عن النشاط الاقتصادي، وساعد على هذا الاتجاه أن الوسائل الإحصائية لإجراء هذا التعديل في البيانات المحاسبية أصبحت متوافرة وأصبحت أكثر انتشاراً.

ولا شك أن ما ذكرناه له ما يبرره في مجال المحاسبه المالية فالتغيرات في مستويات الأسعار وإصرار المحاسبة المالية على القياس التاريخي يؤدي إلى الحصول على نتائج مضللة عن نتائج الأعمال حيث يتم مقابلة إيرادات ومصروفات معبراً عنها بوحدات

نقدية ذات قوى شرائية مختلفة، كما يؤدي أيضاً إلى الحصول على نتائج مضللة عن المركز المالي. فهدف المحاسبة المالية يجب أن يكون ليس مجرد المحافظة على رأس المال معبراً عنه بوحدات نقدية وتارخية، ولكن المحافظة على طاقة إنتاجية للمشروع تتمثل في مقدرة المشروع على إنتاج عدد معين من الوحدات، أو تشغبل عدد معين من الساعات أي بمعنى أخر المحافظة على قيمة رأس المال الاقتصادي.

وفي مجال المحاسبة الحكومية قد يبدو أنه لا أثر للتغير في القوة الشرائية للنقود على النشاط الحكومي ونتائجه. فحسابات الحكومة لا تهدف إلى قياس نتائج نشاط، ولكنها أساساً تعد بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات العامة المتجددة سنوياً على المصروفات العامة. إلا أنه مع التطور الذي حدث في إعداد موازنات الدولة وظهور أنواع جديدة من الموازنات – مثل موازنة البرامج والأداء – ومع تطوير مفهوم المحاسبة الحكومية من مجرد أداة رقابية إلى أداة لتقييم الأداء الحكومى فإن التقلبات الملموسة في القوة الشرائية للنقود لا يمكن تجاهلها، وإلا حصلنا على نتائج مضللة لعملية التقييم. فمثلاً إذا كان هناك برنامج لإنشاء خمسون مدرسة بالموازنة الجديدة وخصص لذلك 5 مليون جنيه بالموازنة ثم حدث وأرتفع المستوى العام للأسعار – بما في ذلك أسعار مواد البناء، بمعدل 10٪ خلال السنة المالية، فإن ذلك يؤدي إما إلى زيادة الاعتمادات المخصصة لإنجاز هذا البرنامج بمعدل 10٪.

8- الأدلة الموضوعية

تتفق المحاسبة المالية مع المحاسبة الحكومية على تأكيد مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لإثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر. ففي المحاسبة المالية لا يجوز إثبات الإيرادات بالدفاتر على أساس دليل موضوعى متمثل في عملية بيع حقيقية لأشخاص مستقلين عن المشروع، والمصروفات لا يجوز تسجيلها إلا بناء على مستند مؤيد للعملية. وهذا الدليل يمثل الأساس الذي يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر.

وفى مجال المحاسبة الحكومية نجد أنها أكثر التزاماً بمبدأ التحقق والأدلة الموضوعية، خاصة إذا أخذنا الموضوعية. بمفهومها الواسع على أنها تعبر عـن مـدى الاعتمـاد علـى البيانات المحاسبية **dependability on accounting data** متضمناً مسـتندات الإيرادات والمصروفات وقائم على أساس نظام سليم للرقابة الداخليـة. فنجـد اللـوائح والإجراءات المالية تحدد المستندات التي لا يجوز إثبات العمليات المالية بالمجموعة الدفترية لا بمقتضى إعدادها واكتمالها من ناحية الشكل القـانوني. ومـن أمثلـة هـذه المسـتندات إسـتثمارات الصـرف، أذون التسـوية، دفـاتر الشـيكات، دفـاتر أذون الصـرف، دفـاتر المتحصلات، دفاتر حوافظ توريد النقود ....إلخ.

رابعاً:إطار نظام المحاسبة الحكومية

1- تعريف نظام المحاسبة الحكومية

يعرف نظام المحاسبة الحكومية بأنه:

"مجموعة من المفاهيم والأسـس والقواعـد والأسـأليب الفنيـة الـتي يمكـن في ظلـها التعرف على أوجه النشاط الحكومي وفرض الرقابة عليها وعلى الممتلكات العامة".

2- نطاق المحاسبة الحكومية في الجهات الآتية:

تطبق المحاسبة الحكومية في الجهات الآتية:

أ- وحدات الجهاز الإدارى للدولـة وتشـمل الـوزارات والمصـالح الحكوميـة التابعة لها.

ب- وحدات الحكم المحلي وتشمل المحافظات والمراكز والمدن والأحياء والقـرى ومديريات الخدمات التي تشملها موارنتها.

ج- الهيئات العامة ذات الطابع الخدمd وكافة الأجهـزة الـتي تشـملها الموازنـة العامة للدولة.

د- الصناديق والحسابات الخاصة.

3- أهداف نظام المحاسبة الحكومية

يستهدف نظام المحاسبة الحكومي ما يلى:

أ- فرض الرقابة على حقوق الموارد المقدرة بالموازنة.

ب- فرض الرقابة المالية قبل الصرف لضمان:

- أن يكون الصرف في حدود اعتمادات الموازنة.
- وأن يجئ محققاً لأغراض الموازنة.

ج- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة (ثابتة ومتداولة).

د- إثبات الالتزامات المالية ومتامعة الوفاء بها.

ه- متابعة تنفيذ الموازنة الجارية والرأسمالية من خلال التقارير الدورية.

و- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات و اتخاذ القرارات.

4- عناصر نظام المحاسبة الحكومية

يتكون نظام المحاسبة الحكومي، شأنه في ذلك شأن أي نظام محاسبى أخر مع العناصر التالية:

أ- الموازنة: وهى تمثل التعبير الرقمي للخطة العامة للحكومة عن سنة مالية مقبلة، إلى جانب اعتبارها أساساً تقاس عليه أرقام التنفيذ الفعلي.

ب- المجموعة المستندية: والتي تعطي النشاط، وتحدد دورة كل منهأ بدقة وبالشكل الذي يتمشى معه أنسياب حركة هذا النشاط.

ج- المجموعة الدفترية: والتي تشمل الدفاتر المحاسبية والإحصائية والتي تسمح بتسجيل وتبويب أوجه النشاط الحكومي بالشكل الذي يمكن من متابعة تنفيذ النشاط وفرض الرقابة عليه والاطمئنان إلى سلامة الموجودات.

د- مجموعة تعليمات الرقابة الداخلية: التي توضح توزيع العمل وتحدد الاخصاصات والسلطات والمسؤليات، وخطوط سير العمل بالشكل الذي يسهل التنفيذ مع الرقابة عليه.

ه- مجموعة التقارير المالية: التي تساعد في - متابعة تحصيل الإيرادات، ومدى كفاءة أجهزة التحصيل.

- متابعة الصرف، ومدى الالتزام بحدود الانفاق المرسومة.

5- أسس قياس النتائج في المحاسبة الحكومية

تتبع الغالبية العظمى من دول العالم "الأساس النقدي" في قياس نتائج النشاط الحكومي ووفقاً لهذا الأساس، ويعتبر إيراداً لها كل ما تم تحصيله خلالها، وذلك دون النظر إلى الفترة التي يتعلق بها هذا الإيراد أو ذلك المصروف.

ومع كون هذا الأساس يتميز بالبساطة والسهولة والسرعة في التعرف على النتائج إلى أنه لا يمكن الاعتماد عليه كأساس للتعرف على حقيقة النشاط المتعلق بفترة معينة، أو لتحديد تكلفة نشاط معين أو وحدة معينة، الأمر الذي لا يمكن معه قياس كفاءة الأداء أو الرقابة على التكاليف أو من إجراء المقارنات بين الفترات المختلفة.

ولذلك تعمل الحكومات على التحول إلى أساس الاستحقاق المستخدم في المحاسبة المالية. وقد شمل هذا التحول في بعض الدول المصروفات فقط. فأصبح الأساس المتبع "أساساً مشتركاً" تتحدد فيه المصروفات على أساس الاستحقاق والإيرادات تبعاً للأساس النقدي.

وفي مصر يطبق قانون المحاسبة الحكومية على أن يراعى الأساس النقدي في استخدام حسابات الموازنة الجارية. أما بالنسبة للعمليات المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية، فإنه يتم تسجيلها على أساس ما يتم توريده أو إنجازه بمجرد ثبوت التوريد أو الإنجاز أي على أساس الاستحقاق.

ويلاحظ أن الوحدات الإدارية لا تحسب إهلاكاً لموجوداتها الثابتة على نمط ما يتم في وحدات قطاع الأعمال، ويرجع ذلك إلى:

- أنها لا تعد حسابات نتيجة يتم فيها مقابلة المصروفات بالإيرادات.

- وأن مقابل الاستهلاك لا يمكن الاحتفاظ به على النحو الذي يسير عليه الأمـر في قطاع الأعمال حتى

يتم استبدال الأصول.

6- المنهج المحاسبى الحكومي

ويقصد بالمنهج الخطوات أو المراحـل الرئيسـية الـتي تسـلكها المحاسـبة في معالجتهـا وقياسها للعمليات بقصد التعـرف علـى نتائجهـا ويتضـمن المـنهج المحاسـبى الحكـومي المراحل الثلاث التالية:

أ- التجميع

ويتم ذلك بتسـجيل العمليـات المختلفـة مـن واقـع المسـتندات المؤيـدة لهـا وتبعـاً لتسلسـلها التـاريخd باسـتخدام دفـتري اليوميـة الـذين تمسـكهما الوحـدات الإداريـة الحكومية.

ب- التبويب

ويتم ذلك بإعادة تسجيل العمليات مصنفة في مجموعات تجمع كل منها طبيعة واحدة وتحمل اسم واحد من الحسابات المسـتخدمة في المحاسـبة الحكوميـة. وتسـتخدم المحاسـبة الحكومية لهذا الغرض العديد من دفاتر الأستاذ المتخصصة (دفاتر فرعية ودفاتر إجماليـة) وذلك على النحو الذي نتناوله تفصيلاً عند الكلام على الدورة المحاسبية. ويعتبر التبويب مرحلة هامة إذ أنها تمهد للمرحلة التي تليها وهى مرحلة التلخيص والعرض.

ج- التخليص والعرض

ويقصد بذلك وضع الأرقام المتمثلة لأوجه الذشاط المختلفة تحت نظـر مـن يهمهـم الأمر بالشكل الذي يمكن من تفهمها واستخلاص العلاقات المشتقة والمؤشـرات المحـددة للاتجاهات والنتائج. ويستخدم في ذلك كشوف التقارير المختلفة يومية وشـهرية وربـع سنوية.

7- الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

يتضح بالمقارنة بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية أن هناك أوجه اتفاق وأوجه اختلاف بينهما، وذلك على النحو التالي:

أ- أوجه الاتفاق

تتلخص أوجة الاتفاق فيما يلي:

1- أن كليهما يتبع في تسجيل أوجه نشاطه طريقة القيد المزدوج.

2- أن المنهج المحاسبى في كليهما واحد: تجميع فتبويب فتخليص وعرض للنتائج.

3- أن النقود هى وحدة القياس في كل منهما وبالتالي فإن البيانات والمعلمات التي تستفي منهما على هذا الوضع تكون متشوبة بعيوب التغير في مستويات الأسعار.

4- الفترة المحاسبية أثنى عشر شهراً أي سنة ميلادية.

ب- أوجه الاختلاف

تتلخص أوجه الاختلاف الرئيسية فيما يلي:

1- تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الأموال المخصصة بينما تقوم المحاسبة المالية على أساس نظرية الشخصية المستقلة.

2- تهدف الوحدات الاقتصادية إلى تحقيق فائض يوزع على المساهمين فيها إلى جانب احتجاز جزء منه ليسهم في تنميتها، بينما تهدف الحكومة إلى تأدية خدمات للمجتمع دون النظر إلى تحقيق فائض.

وينعكس هذا الانجاه على النظام المحاسبى في كل حالة منهما؛ فبينما المحاسبة المالية تراعي في نهاية الأمر إعداد حسابات توضح نتيجة النشاط الذي تم من ربح أو خسارة إلى جانب إعداد قائمة المركز المالي بتوضح مصادر التمويل واستخداماتها في شكل الأصول المختلفة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، نجد أن المحاسبة الحكومية تنظم عمليات تحصيل الإيرادات في حدود القوانين والتعليمات التي تنظم تحصيلها، وعلى عمليات

الصرف في حدود قواعد وتعليمات الرقابة التي تضمن صحتها، إلى جانب عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة لها مقدماً.

يبدأ إعداد الموازنة في المحاسبة المالية بتقدير الموارد المتوقع الحصول عليها ثم تحديد الاستخدامات اللازمة لتحقيق هذه الموارد ويرجع السبب في ذلك إلى وجود علاقة نسببية بين كل من الموارد والاستخدامات.

أما بالنسبة للمحاسبة الحكومية فإنه على عكس ذلك يبدأ بتقدير الاستخدامات اللازمة لتحقيق هذه الموارد ويرجع السبب في ذلك إلى وجود علاقة سببية بين كل من الموارد والاستخدامات.

أما بالنسبة للمحاسبة الحكومية فإنه على عكس ذلك يبدأ بتقدير الاستخدامات ثم تدبير الموارد اللازمة لتغطيتها، وذلك لأنه لا توجد علاقة نسبية بين الموارد والاستخدامات.

فموارد الحكومة مصدرها القانون الذي ينظمها والاستخدامات أساسها الخدمات التي تلتزم الحكومة بتأديتها.

الفصل الرابع

التعريف بالموازنة العامة

وأهميتها وقواعد إعدادها

أولاً: التعريف بالموازنة العامة وأهميتها

الموازنة العامة للدولة هى البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية. والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة. وعلى ذلك فإنه من خلال هذه التقديرات يمكن التعرف على السياسة المالية التي تنوى الحكومة اتباعها خلال السنة المالية المقبلة.

والموازنة العامة للدولة تكون معبرة عن الوظائف التقليدية المتعارف، عليها مثل الدفاع وحفظ الأمن والصحة والتعليم ...إلخ، وتضم إلى جانب ذلك مجموعة الخطط المتعلقة بنواحي النشاط الاقتصادى المختلف المنتظر تنفيذها خلال السنة المقبلة.

يتضح من التعريف ما يلى:

1- أن موازة الدولة أقرب ما تكون إلى الموازنات التي تعدها الوحدات الاقتصادية لأغراض الرقابة عن طريق المقارنة بين الأرقام الممثلة للتنفيذ الفعلي بالأرقام المحددة مقدماً.

2- أن مفهوم موازنة الدولة يختلف عن مفهوم ميزانية الوحدة الاقتصادية:
- فأصولها تضم الموارد التي يقدر تحصيلها خلال مدة مقبلة.
- وخصومها تضم الاعتمادات المخصصة لأنواع محددة من الاستخدامات.

وتقضي قواعد تنفيذ الموازنة بعدم التصرف في الموارد في غير الأوجة المخصصة لها كما لا يسمح بتجاوز الاعتمادات إلا في الحدود التي رسمها القانون.

ولا مجال هنا لمقابلة الموارد بالاستخدامات من أجل تحديد النتائج من ربح أو خسارة لأن:

1- الوحدات الإدارية لا تهدف إلى تحقيق أرباح، ولكن إلى تأدية خدمات عامة.

2- الموارد لا توجد بينها وبين الاستخدمات علاقة سببية كما هو الحال في الوحدات الاقتصادية، فالموارد الحكومية مصدرها في أغلب الأحول القانون وليس المجهود يبذل في تحصيلها.

3- الوحدات الإدارية ليس لها رأس مال ترحل إليه الفروق بين الموارد والاستخدامات بل يجب أن تصفى في نهاية كل فترة وتورد إلى الخزانة العامة.

ولذلك نجد أن الاهتمام ينصب هنا بصفة أساسية: على الرقابة في تحصيل الموارد، وعلى مدى مراعاة حدود الانفاق المرسومة في الأوجه المخصصة لها. وتقتصر التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على ما يلى:

1- مقارنة أبواب الموارد بالتقديرات الموضوعة لكل منها.

2- مقارنة الاستخدامات بالاعتمادات المخصصة لكل منها.

3- محاولة تحليل الفروق الناتجة عن المقارنة السابقة للتعرف على أسبابها وتحديد المسئولية عنها.

ويلاحظ أنه عند إعداد موازنة الجهاز الإداري للدولة في ج .م.ع يتم تقدير الانفاق العام أولاً ثم تحاول الحكومة تغطية هذه النفقات من الموارد الحالية أو بتدبير موارد جديدة أو عن طريق ضبط النفقات أو بالاثنين معاً.

وقد أطلق عليها اسم الموازنه على أساس أنها تعبر عن التوازن بين الإيراد العام والانفاق العام للدولة، وأن كان الاتجاه الحديث أصبح يقبل فكرة وجود فائض (زيادة الإيرادات المقدرة على الانفاق العام المقدر) ووجود عجز (زيادة الانفاق العام المقدر على تقديرات الإيرادات) ويغطى العجز من الفائض المرحل من السنوات السابقة، أو من فائض إيرادات السنوات التالية.

وتختلف الموازنة العامة للدولة عن الميزانية القومية في أن هـذه الأخـيرة وإن كانـت تشتمل هى الأخرى على التقديرات لسنة مقبلة إلا أنها أكثر شمولاً من الأولى، فهى تعد بحيث تشمل قطاع الأعمال والخدمات والقطـاع العـائلي وقطـاع المعـاملات مـع العـالم الخارجي.

وتختلف أيضاً عن الميزانة القومية [5] في أن هذه الأخيرة تعبر عن رأس المال القومى أو المركز المالى للمجتمع كلـه في تـاريخ معـين، أي أنهـا عبـارة عـن ميزانبـة مجمعـة لمراكـز القطاعات المختلفة. (الحكومي، الأعمال، العائلي، العالم الخارجي).

وتختلف عن قائمة الثروة القومية في أن هذه الأخيرة تتضمن، إلى جانـب رأس المـال القومى، الأصول المعنوية والثروات الطبيعية للمجتمع.

وقد تطورت النظرة إلى الموازنة العامة للدولة من كونها مجرد جدول تحاول الحكومة عن طريقة توزيع الإيرادات المتوقع تحصيلها في السنة المقبلة على أوجه الانفاق العام أثناء تلك السنة إلى أن أصبح ينظر إليها على أنها الوسيلة التي تمكن من اسـتقراء الاتجاهـات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ثانياً: قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة

1- قاعدة السنوية.
2- قاعدة العمومية.
3- قاعدة عدم التخصيص.
4- قاعدة الوحدة.
5- قاعدة التوازن.

ونتناول فيما يلى بالشرح الموجز كلا من هذه القواعد:

1- قاعدة السنوية

[5] راجع كتاب اقتصاديات المالية العامة للدكتور أحمد حافظ الجعوينى طبعه 1967 ص 271 - 275

ويقصد بها أن يتم تقدير استخدامات الدولة ومواردها لفترة زمنية مقبلة طولها اثنا عشر شهراً، قد تتمشى مع السنة الميلادية (من يناير إلى ديسمبر) وقد تتداخل معها كما هو منبع في جمهورية مصر العربية، وتستند هذه القاعدة إلى اعتبارات مالية وسياسية.

فمن الناحية المالية تعتبر فترة السنة حداً طبيعياً إذ أنها تمثل دورة كاملة الفصول، وتكون النفقات والإيرادات خلالها متميزة بطابع التكرار.

ومن الناحية السياسية تعتبر فترة السنة حداً معقولاً لا يجب التوقف عنده لتقييم ما تم خلالها مسئو لية الأجهزة المختلفة.

ويمكن القول بصفة عامة أن إعداد الموازنة العامة على أسس قاعدة السنوية من شأنه أن يوفر المزايا التالية:

- تقدير احياجات النشاط المالي للدولة خلاال فترة معقولة من الزمن.
- إمكان تقديرات سليمة لاستخدامات الدو لة ومواردها متضمنة أكبر قدر من الدقة.
- إمكان تحقيق رقابة فعالة على تحصيل الموارد والالتزام بحدود الانفاق.

ويجدر بنا الإشارة في هذا المجال إلى أن هناك بعض الشاريع الاستثماريه التي يستغرق تنفيذها سنوات، وأن قاعدة السنوية تقضى بأن تقدر التكاليف الكلية للمشروع ثم توزع هذه التكاليف على السنوات التي يتم فيها التنفيذ تبعاً للجزء المنتظر إنجازه خلال تلك السنوات.

2- قاعدة العمومية

يقصد بها أن تتضمن الموازنة تقديرات الموارد والاستخدامات كاملة دون إجراء مقاصة بينها، الأمر الذى يحقق فاعلية أكبر للرقابة على التنفيذ.

3- قاعدة عدم التخصيص

ويقصد بها أنه لا يجوز تخصيص موارد معينة بذاتها لمواجهة استخدامات معينة بذاتها، فإن الإيرادات تستخدم لمواجهة نواحي الانفاق المختلفة طبقاً للأوليات المحددة.

ولكن هناك بعض الاستثناءات لهذه القاعدة في بلادنا، ومن أمثلتها:

إيراد رسوم النظافة التي فرضته المجالس المحلية بواقع 2٪ من قيمة الإنجازات الشهرية للمساكن الذي يخصص للانفاق على أعمال النظافة.

4- قاعدة الوحدة

ويقصد بها أن تتضمن الموازنة العامة للدولة كافة الموارد كوحدة واحدة والاستخدامات المقدرة بمعرفة مختلف الجهات كوحدة الأمر الذي يمكن معه التعرف على الوضاع المالية للدولة، والذي يسهل ممارسة المؤسسات السياسية والشعبية للرقابة على تنفيذ الموازنة.

5- قاعدة التوازن

ويقصد بها ضرورة أن تكون النقات العامة مساوية للإيرادات العامة، ولكن الاتجاهات الحديثة أصبحت تتقبل وجود عجز أو وجود فائض في الموازنة السنوية، يرحل ليسوى مع السنوات التالية.

تبويب الموازنة العامة للدولة وهيكها

أولاً: الأسس العامة لتبويب الموازنة

يعتبر التبويب أحد المراحل الهامة في المحاسبة إذ يتم فيها فرز البيانات المتعلقة بحساب معين أو بنشاط معين على حدة ثم تجميع الحسابات المتشابهة أو المتجانسة في طبيعتها وتأثيرها على المركز المالي في مجموعات رئيسية وفرعية.

ويشترط في التبويب بصفة عامة ما يلى:

- أن يكون ملائماً لطبيعة النشاط.
- أن يكون محققاً لأغراض الرقابة.
- أن يكون ممهداً لمراحل التلخيص وعرض النتائج ودراستها.

وفيما يتعلق بالموازنة العامة للدولة، يمكن القول بأن التبويب يهدف إلى تحقيق أغراض أهمهما:

1. توفير البيانات اللازمة لإعداد تقديرات الموازنة، وتيسير تنفيذها.

2. تحقيق الارتباط الكامل بين الاستخدامات المقـدرة لكـل وحـدة وبـين البرامج المكلفة بتنفيذها.
3. متابعة الوحدات الإدارية (ذات الإيراد) في تحصيل الموارد وذلك بمقارنة المتحصلات الفعلية لكل نوع من الإيرادات بما هو مقدر لها.
4. فرض رقابة فعاله على النفقات العامة، وذلك بمقارنة توجيه الإيـردات في الأغراض المخصصـة لهـا، وبمقارنـة الانفـاق الفعلـي بالاعتمـادات المخصصة لكل من الاستخدامات.
5. تسهيل عملية إعداد القوائم والحسابات الختامية والمقارنة مع السـنوات السابقة.
6. تحليل الأثار الاقتصادية لتنفيذ الموازنة.

وبطبيعة الحال لا يمكن لتبويب معين أن يحقق هذه الأهداف جميعاً، ولكن قد يتمكن التبويب الواحد من أن يخدم أكثر من غرض، كما أنه من الجائز استخدام أكثر من أساس واحد للتبويب من أجل تحقيق المزيد من الأغـراض. ونتنـاول فيمـا يلـى بعـض أسـس التبويب مع توضيح الأغراض التي يخدمها.

1- أسس تبويب الاستخدامات

تخضع استخدامات الموازنة في تبويبها لأسس متعددة يهدف كل منها إلى توفير قدر معين من البيانات اللازمة لإعداد الموازنة ومراقبة تنفيذها. وأهم الأسس هي:

أ- التبويب الإدارى

ويقصد به التبويب على أسـاس هيكـل التنظـيم الإدارى فتبويـب الاسـتخدامات إلى أقسام: وزارات - هيئات خدمية.

وكل قسم إلى فروع: مصالح حكومية - مجالس محلية.

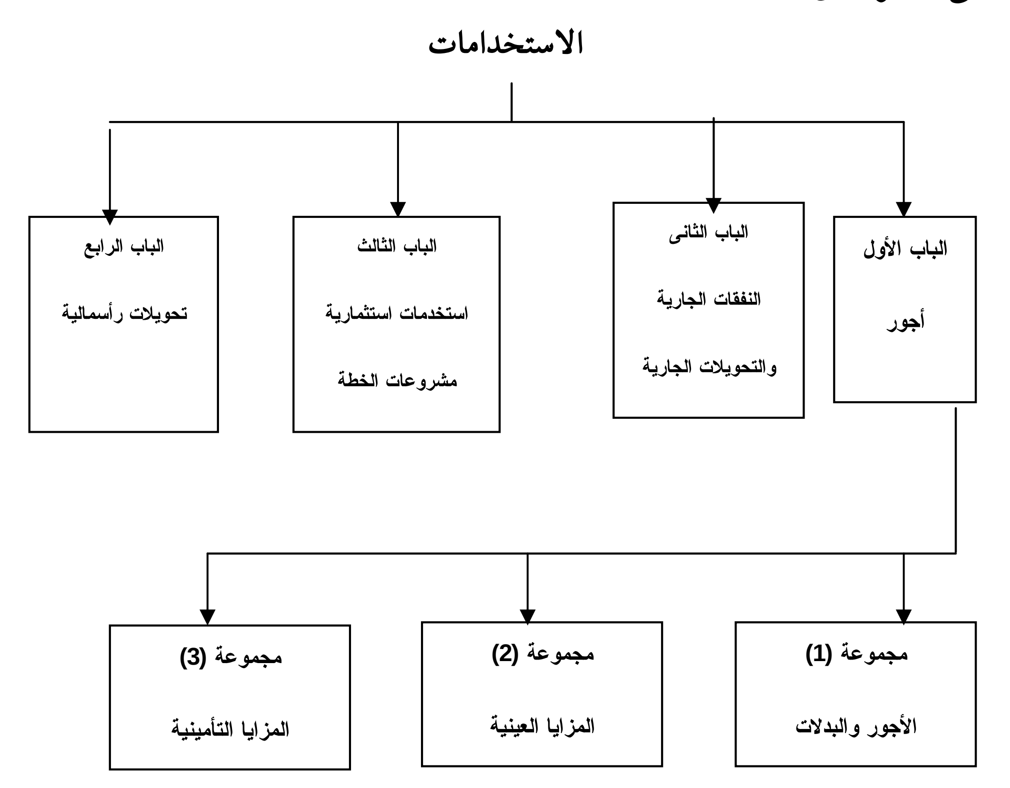
وكل فرع إلى فصول: يختص كل منها بواحدة من الإدارات التي تتبع الفرع ويتميـز هـذا التبويب بما يلى:

1. **تسهيل إعداد تقديرات الاستخدامات لكل وحدة تنظيمية.**
2. **إمكان مسئولية الوحدة عن التنفيذ، إذ تشترك كل وحـدة في إعـداد التقـديرات الخاصة بها.**
3. **إمكان تتبع التغيرات التي تطرأ على استخدامات كل وحدة تنظيمية خلال عـدة سنوات وذلك في ضوء التوسع في الخدمات التي تؤديها.**

ب- التبويب الموضوعى

ويقصد به التبويب تبعاً لموضوع النفقة أو الغرض منها في الوحدة التنظيمية. ويهدف هذا التبويب إلى حصر المصروفات، ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسـية وفرعية. وطبقاً لهذا التبوبب تنقسم الاسخدامات في الموازنة العامة سـنوية علـى تبويـب وكل باب إلى مجموعات، وكل مجموعة إلى عدد من البنود، وكل بند إلى عدة أنواع وذلك على النحو التالى:

الاستخدامات



بند (1) – وظائف دائمة

بند (2)– مكافآت شاملة

نوع ا – مكافآت الخبراء الوطنيين والأجانب

نوع 2– مكافآت أطباء الامتياز

نوع 3– أجور الموسميين

نوع 4– مكافآت الصبيه.

ويتميز هذا التبويب بالبساطة والسهولة ويحقق الأغراض التالية:

1. تسهيل إعداد الموازنة وتيسير تنفيذها لنظام موحد لتبويب الحسابات تلتزم به كافة الوحدات التنظيمية.
2. إمكان تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع المصروفات التي تشملها الموازنة خلال عدة سنوات مالية.
3. أحكام الرقابة على توجيه الاعتمادات إلى الأراض التي خصصت من أجلها والتنقيد بأنواع المصروفات الواردة بالموازنة وذلك بمقارنة الانفاق الفعلي بما هو مقدر لكل نوع من أنواع المصروفات خلال فترات السنة. بما يساعد على تلاقي الاعتمادات المخصصة ما أمكن أو العمل على طلب اعتمادات إضافية في حالة الضرورة.

ج– تبويب وظيفى

ويقصد به التبويب تبعاً للوظائف العامة (تعليم، صحة، أمن) ويتميز بما يلى:

1. امكان ايضاح تطور تكاليف الخدمات العامة المختلفة.
2. امكان ايضاح تطور الانفاق الحكومي على الوظائف المختلفة.
3. ضآلة النفقات ذات الصفة العامة التي لا يمكن نسبتها إلى غرض معين.

ولكن يعاب على هذا النوع من التبويب ما يلي:

1. ضعف الرقابة نتيجة لتوزيع نفقات الخدمة الواحدة يبن وحدات إدارية مختلفة.
2. بذل مجهودات لتجميع البنود لإمكان تحديد تكاليف الخدمات العامة.

ه- تبويب اقتصادى

ويقصد به التبويب تبعاً للطبيعة الاقتصادية للنفقة وتنقسم الإيردات وفقاً لهذا التبويب إلى:

- مصروفات جارية.
- مصروفات رأسمالية.

ويتميز هذا النوع من التبويب بما يلي:

1. توفير بيانات وأرقام إحصائية عن طبيعة النفقات وما تحقق من إنجازات.
2. مساندة أجهزة التخطيط في رسم سياسة اقتصادية سليمة على المستوى القومى.
3. أسس تبويب الموارد.

يتبع في تبويب الموارد تقسيمها إلى أبواب يتضمن كل منها مصدراً رئيسياً من مصادر الإيرادات، ويقسم كل باب مجموعة من البنود وأنواعها، كما تتخذ طبيعة الإيراد أساساً للتبويب.

ويتميز هذا التبويب بما يلي:

1. إمكان دراسة التقديرات المرسومة لكل نوع من الموارد لطبيعتها ومصادر الحصول عليها.
2. متابعة كفاءة أجهزة التحصيل في تحقيق الموارد المقدرة.
3. تتبع آثار التغيرات التي تطرأ على كل نوع من الموارد ومصادرها وعلى المستوى العام للأسعار وعلى حجم الدخول المختلفة.

ثانياً: الهيكل العام لموازنة الدولة (الجهاز الإداري)

ينقسم الهيكل العام للموازنة إلى:

1- موازنة الخدمات (الجهاز الإداري)

وهى تضم الاستخدمات والإيـرادات لجميـع الوحـدات الـتي يتكـون منهـا الجهـاز الإداري للدولة، واعتمادات الأقسام العامة، ووحدات الحكم المحلي، والهيئـات الخدميـة وصناديق التمويل التي ترتبط بمجال الخدمات ويغلب على نشاطها أداء الخدمات العامة، ولا يكون من أوجه نشاطها تحقيق أرباح بالضرورة.

ومن أمثلة الهيئات الخدمية وصناديق التمويل ما يلي:

- **الهيئة العامة للإنتاج الزراعى.**
- **الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية**
- **الهيئة العامة للطيران المدنى**
- **صندوق تحسين الأقطان وصندوق دعم الأسمدة، وصـندوق انقـاذ أثـار النوبـة ...إلخ.**

2- موازنة الخزانة العامة

وتعرض هـذه الموازنـة نتـائج التمويـل والالتزامـات الخاصـة بالخزانـة العامـة وأي إجراءات تتعلق بتحقيق التوارن المالي للموارنة العامة للدولة.

فهى بذلك تعتبر بمثابة قائمة تضم نتائج الموازنات الفرعية من فائض أو عجز، وكيفية تدبير التمويل اللازم لمواجهة زيادة الاستخدامات على الموارد.

تبويب مكونات موازنة الخدمات طبقاً لما هو موضح بالصورة العامة لموازنة الدولة كمـا يلي:

أ- الموازنة الجارية

وهى تضم الاستخدامات والإيرادات الجارية مبوبة بصفة عامة إلى:

(أ) الاستخدامات: وهى تشمل:

- الأجور

- النفقات الجارية والتحويلات الجارية.

(ب) الإيرادات: وهى تشمل:

- الإيرادات السيادية.
- الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية.

ب- الموازنة الرأسمالية

وهى تضم الاستخدامات والإيرادات الرأسمالية مبوبة بصفة عامة إلى:

(أ) الاستخدامات الاستثمارية:

- الاستخدامات الاستثمارية.
- التحويلات الرأسمالية.

(ب) الإيرادات: وهى تشمل:

- الإيرادات الرأسمالية المتنوعة.
- القروض والتسهيلات الائتمانية.

ونورد فيما يلى جدولاً يعطى صورة عامة للموازنة العامة:

الصورة العامة للموازنة العامة للدولة

(أ) الموازنة الجارية

الجهاز الإدارى الحكم المحلى الهيئات الخدمية

الاستخدامات	الإيرادات
باب 1- الأجور	باب 1- الإيرادات السيادية
مجموعة (1) أجور نقدية وبدلات ومزايا نقدية	مجموعة (1) الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعين وما يلحق بها
مجموعة (2) مزايا عينية	مجموعة (2) الضرائب على أرباح شركات الأموال
مجموعة (3) مزايا تأمينية	مجموعة (3) ضرائب الدمغة
	مجموعة (4) الضرائب والرسوم على التركات
	مجموعة (5) الضرائب الجمركية
	مجموعة (6) الضريبة على الاستهلاك
	مجموعة (7) ضرائب وإيرادات سيادية متنوعة
	مجموعة (8) الضرائب والرسوم ذات الصفة المحلية
باب 2- النفقات الجارية والتحويلات	باب 2- الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية
مجموعة (1) المستلزمات السلعية	مجموعة (1) إيرادات الخدمات
مجموعة (2) المستلزمات الخدمية	مجموعة (2) إيرادات ورسوم متنوعة
مجموعة (3) المشتريات بغرض البيع	مجموعة (3) إيرادات النشاط الجارى
مجموعة (4) التحويلات الجارية	مجموعة (4) إعانات
مجموعة (5) التحويلات الجارية التخصصية	مجموعة (5) إيرادات أوراق مالية
مجموعة (6) فائض العمليات الجارية	مجموعة (6) غيرادات تحويلية جارية

	مجموعة (7) إيرادات جارية محلية مجموعة (8) نصيب الحكومة في فائض وأرباح شركات القطاع العام والهيئات التجارية مجموعة (9) عجز العمليات الجارية

(ب) الموازنة الرأسمالية

الجهازى الحكم المحلى الهيئات الخدمية

الاستخدامات	الإيرادات
باب 3- الاستخدامات الاستثمارية - مشروعات الخطة بحسب القطاعات	باب 3- الإيرادات الرأسمالية المتنوعة مجموعة (1) التمويل الذاتى مجموعة (2) إيرادات تحويلية رأسمالية مجموعة (3) إعانة خدمات سيادية رأسمالية
باب 4- التحويلات الرأسمالية	باب 4- القروض والتسهيلات الائتمانية مجموعة (1) قروض محلية مجموعة (2) قروض خارجية مجموعة (3) تسهيلات ائتمانية

وعلى ذلك يظهر الهيكل العام للموازنة كما يلى:

الموازنة الجارية

الاستخدمات **الإيرادات**

الباب الأول: الأجور **الباب الأول: الإيرادات السيادية**

الباب الثانى: النفقات الجارية والتحويلات التجارية	**الباب الثانى: الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية**

الموازنة الرأسمالية

الاستخدمات	**الموارد**

تمويل الاستخدمات الاستثمارية

الباب الثالث: الاستخدمات الاستثمارية	**الباب الثالث: الإيرادات الرأسمالية المتنوعة**
	الباب الرابع: القروض والتسهيلات الائتمانية

تمويل الاستخدمات الاستثمارية

الباب الثالث: التحويلات الرأسمالية المتنوع	**الباب الثالث: الإيرادات الرأسمالية**
	الباب الرابع: القروض والتسهيلات الائتمانية

ثالثاً: التقسيم النمطى لمكونات الموازنة العامة للدولة

أوضحنا تحت العنوان السابق الستقيم العام لموارنة الدولة مقسمة إلى موازنة جارية وأخرى رأسمالية.

ويلاحظ أن تقدرات الموازنة وفقاً لهذا التبويب توزع تبعاً للقطاعات المختلفة التي يتكون منها نشاط كل من الجهاز الإداري للدولة والحكم المحلي والهيئات الخدمية. وهذه القطاعات هي:

الزراعــة والــرى، الصــناعة، والــبترول، والثــروة المعدنيــة، والكهربــاء، والنقــل والمواصلات، والتمـوين والتجـارة الداخليـة، والمـال والاقتصـاد، والتجـارة الخارجيـة، والإسكان والتشيد، والخدمات الصحية، والاجتماعية، والدينية، والتعلـيم، والبحـوث، والشباب، والثقافـة، والإعـلام، والسـياحة، والـدفاع، والأمـن، والعدالـة، والخـدمات الرئاسية، والتأمينات، والأقسام العامة:

تم توزيع تقديرات كل قطاع على جهات التنفيذ التي تتبعه وهى على سبيل المثال:

فيما يتعلق بالزراعة والرى كما يلي:

- بالنسبة للحكومة المركزية.
  - وزارة الزراعة واستصلاح الأراضي وتضم:
    - الزراعة.
    - استصلاح الأراضى.
  - وزارة الرى وتضم:
    - الديوان العام.
    - مصلحة الرى.
    - مصلحة الميكانيكا
- بالنسبة للحكم المحلي.
  - ديوان عام المحافظة
  - مديرية الزراعة بالمحافظة

وبطبيعة الحال تبوب كـل موازنـة تبعـاً لمـا سـبق أن أوضـحناه إلى اسـتخدامات وإيرادات مع تبويب كل منها إلى مكونات فرعية تتبع تقسيماً إصدرته وزارة المالية وذلك على النحو التالي:

1- الاستخدمات

تبوب استخدامات موازنة الجهاز الإداري الموزعة تبعاً للقطاعات وجهـات التنفيـذ التي تتبع كل قطاع إلى الابواب الأربعة التالية:

أ- الاستخدامات الجارية

باب 1 - أجور

باب 2- النفقات الجارية والتحويلات الجارية

ب- الاستخدامات الرأسمالية

باب 3- الاستخدامات الاستثمارية

باب 4- التحويلات الرأسمالية

ويقسم كل باب من أبواب الاستخدامات إلى مجموعات وكل مجموعة إلى بنـود وكـل بند إلى أنواع وذلك على النحو التالي:

الباب الأول: الأجور

ويتضمن هذا الباب كافة الاعتمادات المالية المخصصة لفئات العاملين بالجهاز الإداري من مرتبات ومكافآت ومساهة الحكومة في صناديق التأمين والمعاشات بالإضـافة إلى أيـة مزايا نقدية وعينية وتأمينية تمنح للعاملين.

وتبويب عناصر الأجور في ثلاث مجموعات رئيسية:

مجموعة (1): وتتضمن الأجور والبدلات والمزايا النقدبة، و تتكون من البنود التالية:

بند ا - الوظائف الدائمة.

بند 2- المكافآت الشاملة.

بند 3- تكاليف المعايير و تتحمل الموازنة بمرتباتهم.

بند 4- تكاليف الإجارات الدراسية والمنح التدريبية.

بند 5- المكافآت.

بند 6- الرواتب والبدلات.

بند 7- المزايا النقدية.

مجموعة (2): وتتضمن المزايا العينية وهى تضم البندين التاليين:

بند ا – تكاليف أغذية للعاملين.

بند 2- تكاليف ملابس للعاملين.

بند 3- تكاليف العلاج الطبي للعاملين.

بند 4- تكالبف خدمات اجتماعية ورياضية للعاملين.

بند 5- مزايا عينية أخرى للعاملين.

مجموعة (3): وتتضمن المزايا التأمينية:

بند ا – حصة الحكومة / الهيئة في صناديق التأمين والمعاشات.

بند 2- حصة الحكومة / الهيئة في صندوق التأمينات الاجتماعية.

بند 3- التأمين ضد المرض.

بند 4- التأمين ضد إصابات العمل.

هذا وتنقسم البنود السابقة إلى أنواع فعلى سبيل المثال ينقسم بند 2- المكافآت الشاملة إلى ثلاثة أنواع هي:

نوع 1- مكافآت الخبراء الوطنيين، والأجانب.

نوع 2- مكافآت أطباء امتياز.

نوع 3- اجور المواطيين.

نوع 4- مكافآت الصبية.

ويراعى عند إعداد تقديرات الأجور الجهاز الإداري ما يلي:

1- أن تكون دراسة مشروعات موازنة الوظائف قائمة على أساس معـدلات الأداء ومسـتنده إلى مقـررات وظيفيـة حقيقيـة مسـتمدة مـن الاحتياجـات الفعليـة والاختصاصات الموكولة إلى الوحدة الإدارية.

2- دراسة أوضاع العاملين بحيث تحدد التكلفة الاقتصادية التي تتمثل في طاقات بشرية لازمة للتشغيل والإدارة وهى تمثل الحد اللازم للعمالة الواجب توافرها وتتحول الوحدات أعباءها.

3- أن تتضمن تقديرات الأجور كافة الاعتمادات الوظيفية المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية المقدر اتمامها حتى نهاية السنة المالية الحالية، أما المشروعات الجديدة، فتدرج الاعتمادات الوظيفية الخاصة بها ضمن الباب الثالث (الاستخدامات الاستثمارية)، مقابل استبعادها من إجمال تقديرات الباب الأول (الأجور).

4- ألا تتضمن تقديرات الأجور الاعتمادات المطلوبة لفئات من غير العاملين، أو اقتراح إدراج اعتمادات لمكافآت الخبراء الوطنيين أو الرواتب وبدلات ما لم يكن قد صدر القرار الخاص بشأنها.

الباب الثانى: النفقات الجارية والتحويلات الجارية

يتضمن هذا الباب المجموعات التالية:

مجموعة (ا): المستلزمات السلعية.

مجموعة (2): المستلزمات الخدمية.

مجموعة (3): المشتريات بغرض البيع.

مجموعة (4): التحويلات الجارية.

مجموعة (5): التحويلات الجارية التخصصية.

مجموعة (6): فائض العمليات الجارية.

ويراعى عند تقديرات اعتمادات هذا الباب ضغطها قدر الإمكان حتى يتحقق للاتفاق العام الترشيد الاقتصادي ورفع الكفاية في الأداء وضغط التكاليف إلى أدنى حد ممكن.

1- مجموعة المستلزمات السلعية

ويقصد بالمستلزمات السلعية قيمة الموارد والسلع التي تتطلبها الجهة لتأدية الخدمات التي أنشئت من أجلها أصلاً أو تساعدها في أداء هذه الخدمات. ومن ثم تقسم هذه المجموعة إلى البنود التالية:

بند 1- خامات.

بند 2- وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل.

بند 3- وقود وزيوت لسيارات الركوب.

بند 4- قطع غيار ومهمات.

بند 5- مواد تعبئة وتغليف.

بند 6- أدوات كتابية وكتب.

بند 7- مياه وإنارة.

بند 8- تجهيزات ومعدات صغيرة.

ويراعي تقدير المستلزمات السلعية في ضوء المقايسات مع استبعاد ما يستخدم منها في عمليات التكوين الرأسمالى حيث تتحمل بها الاستخدامات الاستثمارية. ويتم التقدير لكل نوع من هذه المستلزمات وفقاً للأسس التالية:

أ- تقدير الرصيد المتوقع في نهاية السنة الحالية.

ب- تقدير الكمية اللازمة في السنة محل التقدير بناء على دراسة دقيقة لاحتياجات العمل مع الاهتداء بالمستخدم الفعلي خلال الجزء المتبقي من السنة الحالية ومتوسط المصروف في السنوات السابقة واتجاهات النشاط في السنة محل التقدير.

ج- تقدير كمية المخزون الواجب الاحتفاظ بها في نهاية السنة المالية محل التقدير وفقاً لطبيعة كل صنف وحجم استخدامه وظروف السوق وحالة الاستيراد مع إعطاء أولوية للإنتاج المحلي ما أمكن وتفادي أي تراكم في المخزون.

د- يتم التقدير على أساس تكاليف شراء المستلزمات حتى مخازن الوحدة سواء كانت محلية أو مستوردة متضمنة الضرائب والرسو م السلعية في حالة الاستيراد المباشر.

2- مجموعة المستلزمات الخدمية

يقصد بالمستلزمات الخدمية قيمة الخدمات المؤداة من الغير للوحدة الدارية واللازمة لتأدية نشاطها وسير أعمالها، فهى تمثل ما تنفقه الدولة في سبيل الحصول على الخدمات والتشغيلات التي يؤديها لها الغير.

ومن ثم تنقسم هذه المجموعات إلى البنود التالية:

بند 1- نفقات صيانة.

بند 2- نفقات تشغيل لدى الغير ومقاولي الباطن.

بند 3- خدمات وأبحاث وتجارب.

بند 4- نشر وإعلان ودعاية واستقبال

بند 5- نفقات طبع ودوريات وحقوق تأليف.

بند 6- نقل وانتقالات عامة ومواصلات.

بند 7- إيجار معدات ووسائل نقل.

بند 8- اشتراكات وضرائب ورسوم أجنبية.

بند 9- تكاليف العلاقات الثقافية والتعاون الخارجي.

بند 10- نفقات خدمية لغير العاملين، ومواطني جمهورية مصر.

بند 11- تكاليف البرامج التدريبية.

بند 12- نفقات غبر متنظرة وسرية.

بند 13- نفقات خدمية متنوعة.

3- مجموعة المشتريات برض البيع

بند 1- محلية.

بند 2- خارجية.

4- مجموعة التحويلات الجارية

ويقصد بهذه المصروفات كافة الأعباء التي تتحملها الوحدة دون الحصول على سلعة أو خدمة وتكون متعلقة بالنشاط التي تزاوله.

ومن ثم تقسم هذه المجموعات إلى البنود التالية:

بند 1- الضرائب والرسوم.

بند 2- الإيجار.

بند 3- فوائد محلية.

بند4- فوائد خارجية.

بند 5- تحويلات جارية أخرى.

5- مجموعة التحويلات الجارية التخصصية

وتتضمن هذه المجموعه كافة الأعباء التي تتحملها الوحدة خلال السنة المالية دون أن يقابلها الحصول على سلعة أو خدمة ودون أن يكون لها ارتباط مباشر بالنشاط الذي تؤدية الوحدة. وتتضمن هذه المجموعة البنود التالية:

بند 1- تبرعات.

بند 2- إعانات للغير.

بند 3- تعويضات وغرامات.

بند 4- ضرائب عقارية.

بند 5- تحويلات تخصصية أخرى.

وينقسم كل بند من بنود المجموعات الأربع السابقة إلى عدة أنواع، فعلى سبيل المثال يتقسم بند (2) من مجموعة المستلزمات السلعية (وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل إلى أربع أنواع هي:

نوع 1- فحومات

نوع 2- مواد بترولية (بتوجاز – بنزين – كيروسين – سولار – ديزل - مازوت)

نوع 3- مواد تزييت وتشحيم

نوع 4- كهرباء

نوع 5- غاز

الفصل الخامس

الاستخدامات الاستثمارية

يتضمن هذا الباب الاستخدامات الاستثمارية التي يتم تقديرها وفقاً للدراسات التي تقوم بها وزارة التخطيط مع القطاعات المختلفة على ضوء السياسة العامة للدولة وخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

أولاً: عناصر الاستخدامات الاستثمارية

تشمل تقديرات الاستخدامات الاستثمارية للعناصر التالية:

- إجمالي التكوين الرأسمالي الثابت ويتضمن قيمة الاستثمار العيني بما في ذلك الاستثمارات التي تتم على دفعات مقدمة سبق سدادها في سنوات سابقة.
- ثمن شراء الأصول القائمة (القديمة).
- تكاليف التجارب والأبحاث والدراسات الفنية عن مشروعات استثمارية.
- الضرائب والرسوم السلعية على الآلات والمعدات المستوردة مباشرة من الخارج.
- الفوائد السابقة على بدء التشغيل.
- ما يخص المشروعات الاستثمارية من أجور.

ثانياً: تبويب الاستخدامات الاستثمارية

تبويب اعتمادات الاستخدامات الاستثمارية تبعاً للقطاعات المختلفة وجهات التنفيذ التي تتبع كل قطاع وذلك على النحو التالي:

1- طبيعة المشروعات وأهدافها

وتقسم المشروعات الاستثمارية من هذه الناحية إلى ثلاثة أنواع:

- مشروعات إحلال وتجديد، وتمثل المطلوب إحلاله أو استبداله بدلاً مـن أصـول قديمة مستهلكة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية او الخدمية القائمة.
- مشروعات استكمال، وتمثل الأصول المطلوب إضافتها لمشروعات قائمة إنتاجية أو خدمية مستهدفة بغرض تحقيق التوازن بين مراحل الإنتاج والتشغيل المختلفة.
- مشروعات جديدة، وتمثل المطلوب للمشروعات الجديدة لإضافة طاقـة إنتاجيـة أو خدمية جديدة .

2- نوع الانفاق

ويتضمن ذلك تحليل التقديرات المقترحة لكل مشروع تبعاً لمكونـات الاسـتثمارية كمـا يلي:

- أجور.
- مستلزمات سلعية.
- ضرائب ورسوم.
- تكوين سلعي (أراضي – إنشاءات – آلات – وسائل نقل – حيوانات – أثـاث – أبحاث ...إلخ)

طريقة التمويل

ويقصد بذلك توزيع الاعتمادات الخاصة بكـل مشـروع اسـتثمارى وفقـاً لمتطلاباتـه النقدية من نقد أجنبى (نقد حر / اتفاقيات) وتسهيلات ائتمانية.

الفصل السادس

التحويلات الرأسمالية

يقصد بالتحويلات الرأسمالية تلك النفقات التي لا ترتبط بالخدمات الجارية التي تقوم بها الوحدة الإدارية ولا ينشأ عنها إضافة أصول جديدة خلال السنة المالية موضوع التقارير. وتنقسمم هذه التحويلات إلى البنود التالية:

بند 1- أقراض طويلة الأجل.

بند 2- سداد قروض طويلة الأجل محلية.

بند 3 - سداد قروض طويلة الأجل خارجية.

بند 4- دفعات مقدمة للاستثمار.

بند 5- استثمارات مالية.

بند 6- تحولات رأسمالية أخرى.

2- الإيرادات

يراعي في تقدير الإيرادات الجارية والإيرادات الرأسمالية لكل من الحكومة المركزية والمجالس المحلية ما يلي:

1. **أن يكون التقدير على أسس علمية مع الاسترشاد بحالة التحصيل الفعلي في السنوات الثلاث السابقة والمنتظر تحصيله خلال السنة المالية الحالية على أن يؤخذ في الحسبان جميع العوامل التي من شأنها التأثير على التقدير والإيرادات سواء كانت عوامل خاصة بالإيراد ذاته كتغيير فئته أو وعائه أو عوامل عامة تؤثر على اتجاه الإيراد كالعوامل الاقتصادية والطبيعية والاجتماعية.**
2. **أن يستند التقدير على معايير ومعدلات من واقع العناصر الأساسية التي يحصل بموجبها الإيراد.**

3. الإشارة إلى القوانين والقرارات الخاصة بكل إيراد.
4. عدم استتنزال مصروفات خاصة بالتحصيل أو بغيره.
5. أن يرفق بالتقاير بيان بتفاصيل الإيرادات والرسوم المختلفة.
6. أن يتم تقدير التسهيلات الائتمانية في حدود ما تم الاتفاق عليه فعلاً وما سيتم استيراده خلال السنة المالية موضوع التقدير. وقد روعى في تبويب الإيرادات ما يلى:

- الفصل بين الإيرادات الجارية والإيرادات الرأسمالية، وبين ما يتعلق منها بالحكومة المركزية وما يتعلق بالمجالس المحلية.
- أن يكون أسلوب التبويب هو طبيعة الإيراد.

وقد قسمت الإيرادات الجارية إلى بابين رئيسيين هما:

باب ا- الإيرادات السيادية.

باب 2- الإيرادات الجارية والتحويلات.

ويقسم كل باب إلى مجموعة يدرج تحت كل منها عدد من البنود، وتنقسم البنود إلى تفصيلات فرعية هى الأنواع. وذلك كما يظهر من الشكل التوضيحى التالي:

باب 1- الإيرادات السيادية	باب 2- الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية
مجموعة (5) الضرائب والرسوم الجمركية بند 1- ضرائب ورسوم جمركية قيمية بند 2- ضرائب الوارد على الدخان والتمباك والسجائر بند 3- إيرادات متنوعة وخدمات جمركية بند 4- إيرادات النوبتجية والغرامات والمضبوطات	مجموعة (3) إيرادات النشاط الجارى بند 1- الإنتاج بند 2- البضائع بغرض البيع بند 3- إيرادات أخرى متنوعة مجموعة (4) إعانات بند 1- إعانة إنتاج

بند 5- ضريبة الصادر

مجموعة (6) الضريبة على الاستهلاك

بند 1- بن، قشورين، غلالاته

بند 55- متنوعة أخرى

مجموعة (7) ضرائب وإيرادات سيادية متنوعة

بند 1- إتاوات

بند 2- رسوم وضرائب على الأقطان

بند 3- رسوم الدعم

بند 4- رسوم استيراد ومقابل حق تصدير

بند 5- رسوم تنمية الموارد المالية للدولة

بند 7- رسوم وضرائب سيادية أخرى

مجموعة (8) الضرائب والرسوم ذات الصفة المحلية

بند 1- ضرائب على الأطيان

بند 2- ضرائب على المبانى

بند 3- ضرائب على الملاهى

بند 4- ضرائب ورسوم السيارات

بند 5- الحصة في الإيرادات المشتركة

بند 6- النصيب في الصندوق المشترك

بند 2- إعانة تصدير

بند 3- عانة أخرى

مجموعة (5) أرباح الأوراق المالية

بند 1- أرباح الأوراق المالية

بند 2- فوائد السندات

بند 3- أخرى

مجموعة (6) إيرادات تحويلية جارية

بند 1- الإيجار

بند 2- تعويضات وغرامات

بند 3- معونات ومنح جارية

بند 4- فوائد القروض

بند 5- فوائد دائنة

بند 6- إيرادات متنوعة أخرى

مجموعة (7) إيرادات جارية محلية

بند 1- غيرادات المرافق التي تديرها المجالس المحلية

بند 2- إيرادات مديريات الخدمات

بند 3- إيرادات ورسوم ذات صفة محلية

بند 4- إيرادات المشروعات الإنتاجية

بند 7- النصيب في الضريبة على هيئة قناة السويس بند 8- أخرى باب 1- الإيرادات السيادية	بند 5- إيرادات المحاجر بند 6- إيرادات متنوعة بند 7- موارد أنشطة محلية أخرى باب 2- الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية
	مجموعة (8) نصيب الحكومة في فائض وأرباح هيئات القطاع العام الهيئات الاقتصادية بند 1- فائض الهيئات الاقتصادية بند 2- فائض البنك المركزى بند 3- فائض هيئات القطاع العام بند 4- أرباح شركات القطاع العام مجموعة (9) عجز العمليات الجارية بند 1- عانة خدمات سيادية

ثانياً: الإيرادات الرأسمالية

باب 3- إيرادات رأسمالية متنوعة

مجموعة (1) التمويل الذاتي:

بند ا- ما يقابل ما سبق سداده في دفعات مقدمة خاصة بالاستثمار

بند 2- تكلفة أصول مباعة

بند 3- مقابل المشركة في استثمارات القطاع العام

بند 4- موارد أخرى للتمويل الذاتي

مجموعة (2) إيرادات تحويلية رأسمالية:

بند ا- إيرادات في مصادر متنوعة

بند 2- معونات ومنح رأسمالية

مجموعة (3) إعانة سيادية رأسمالية

باب 4- القروض والتسهيلات الائتمانية

مجموعة (أ) قروض محلية:

بند 1- من بنك الاستثمار القومى

بند 2- قروض من مصادر أخرى

مجموعة (2) قروض خارجية:

بند 1- الموارد الخارجية المتاحة

بند 2- أخرى

مجموعة (3) تسهيلات ائتمانية:

بند 1- تسهيلات باتفاقيات دفع

بند 2- تسهيلات ائتمانية بالعملات الحرة

الفصل السابع

دورة الموازنة العامة

أولاً: إعداد الموازنة العامة

تختلف السلطة المتخصصة بإعداد الموازنة من دولة لأخرى، ففي بعض الدول تعد الموازنة بمعرفة السلطة التنفيذية، وفي البعض الآخر تعدها السلطة التشريعية التي قد تمتد سلطتها إلى مرحلة التنفيذ، وتجد في دول أخرى أن السلطة التشريعية تحرم من حق تعديل تقديرات الموازنة إلا بعد الرجوع إلى السلطة التنفيذية.

وفي جمهورية مصر العربية تتولى السلطة التنفيذية إعداد الموازنة العامة للدولة، وذلك وفقاً للمنشور الذي تصدره وزارة المالية سنوياً بشأن نظام إعداد الموازنة في كل من الجهاز الإداري للدولة والهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية.

وتتضمن نظام الموازنة ضرورة اتباع ما يلي:

ا- تشكيل لجنة لإعداد مشروع الموازنة

تولى كل جهة (وزارة أو جهاز من أجهزة الحكومة أو هيئة خدمية أو هيئة اقتصادية) إعداد مشروع موازنتها للسنة المالية المختصة طبقاً للأسس المنصوص عليها في القوانين واللوائح والمنشورات المالية. وتشكل لهذا الغرض لجنة أو لجان برئاسة:

1. وكيل الوزارة أو ما ينوب عنه في الجهاز الإدارى للحكومة.
2. رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام أو من ينوب عنهما في الهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية. وتضم هذه اللجان مندوبين عن وزارة المالية والتخطيط والجهاز المركزى والتظيم والإدارة.

2- موعد تقديم مشروع الموازنة

بمجرد أن تنتهي كل جهة من إعداد مشروع موازنتها واقراره نهائياً من السلطات المختصة بها، تقوم بإرسال هذه المشروعات إلى وزارة المالية (وكالة الوزارة لشئون الموازنة

العامة للدولة) في موعد لا يتجاوز أول من أغسطس بالنسبة لإيـرادات الجهـاز الإداري للدولة ومنتصف شهر أغسطس بالنسـبة لاسـتخداماته. أمـا بالنسـبة للـهيئات الخدميـة والهيئات الاقتصادية فترسل تقديرات إيرادتها واستخداماتها لـوزارة الماليـة في موعـد لا يتجاوز منتصف أغسطس [6] ولا يجوز التقدم بعد هذه المواعيد تعديلات على المشروعات المقدمة.

وترسل كل جهة صورة من نقديرات الباب الأول "أجور" إلى الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة، كما ترسل صورة من تقديرات الباب الثالث استخدامات استثمارية إلى وزارة التخطيط.

3- القواعد العامة لإعداد مشروع الموازنة

1- تقوم كل جهة باستيفاء النماذج والبيانات المنصوص عليها في نظام إعداد الموازنة وطبقاً للقواعد التي تصدرها وزاره المالية لهذا الغرض.

2- توضح كل جهة ما تحتاج إليه مـن نقـد أجـنبي موزعـاً علـى مسـتوى الأبـواب والبنود والأنواع مع بيان ما هو متوقع مواجهته منها بتسـهيلات ائتمانيـة حتـى يمكن ربطه بالمتاح من النقد الأجنبي أثناء السنة الجديدة.

3- تتم التفرقة بين التعديلات الحتمية وبين المقنرحات الجيدة في مشروع الموارنة. ويقصد بالتعديلات الحتمية كل التعديلات التي يتطلبها تنفيـذ القـوانين والقـرارات الجمهورية أو قرارات اللجان الوزارية التي تصدر أثناء السنة المالية بمقتضى سلطات مخولة لها، وكذا التي تمت تنفيذاً لتأشيرات عامة وتلك الناشئة عن نقل اختصاصـات أو اعتمادات من جهة لأخرى وتلك التي تحتمها حالة الصرف الفعلية.

أما التعديلات الجديدة فهى تتضمن الاعتمادات المطلوبة لمواجهـة حـالات معينـة ومـن أمثلتها:

[6] منشور إعداد الموازنة العامة للدولة وموازنة النقد الأجنبى عن العام المالى 1976 (الصادر في يوليو 1975 منوزارة المالية)

- اقتراحات خاصة بتحسين مستوى الخدمة أو بالتوسع الأفقي في أدائها ... إلخ، وذلك بالنسبة للجهاز الإداري للحكومة.
- اقتراحات خاصة بكفالة تحقيق الحجم الأمثل لاستغلاله الطاقة أو برفع الكفاية الإنتاجية والاقتصادية للمشروع أو بالتوسع الأفقي فيما لا يعتبر تكاملاً في اقتصاديات المشروع ... إلخ، وذلك بالنسبة للهيئات الخدمية في الهيئات الاقتصادية.

4- يتعين أن ترفق كل جهة مع مشروع موازنتها ما يلي:

- القوانين والقرارات المنشئة والمنظمة لاختصاصات الوحدة.
- خريطة تنظيمية رئيسية وخرائط مساعدة وكذلك كل تعديل في الهيكل التنظيمي.
- اختصاصات الوحدة التنظيمية والقوى الوظيفية وحجم العمل.
- معدلات الإنجاز والتكلفة بالنسبة لعناصر كل نشاط من أنشطة الوحدة على أن تشمل مبررات تقديرات الانفاق البيانات التالية:
  - حجم العمل المستهدف في الخطة (عدد الوحدات القياسية المستهدفة نتيجة المقترحات).
  - وحدة قياس العمل.
  - تكاليف الوحدة (بمختلف المستويات أن تعددت) موزعة على أوجه الانفاق.

وبجانب ذلك يرفق بالموازنات الخاصة بالهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية نسخة من:

- قرار تقييم مستوى الهيئة أو المؤسسة أو الشركة.
- أخر ميزانية وحسابات عمومية وحسابات ختامية وكذلك تقرير مجلس إدارة الشركة، وتقدير الهيئة، وتقارير تقييم الأداء، وكذلك تقرير مراقب الحسابات والجهاز المركزى للمحاسبات.
- للوائح المعتمدة وكافة التعديلات التي أدخلت عليها.

5- يجب أن تتضمن تقديرات استخدامات مشروع كل جهة داخلة في موازنة الجهاز الإداري للحكومة موزعة على مستوى البنود والأنواع وفقاً لمراكز النشاط الرئيسية للجهة ومراكز النشاط المساعدة.

6- وفيما يختص بموازنات الهيئات الخدمية الاقتصادية يجب أن يراعي عند إعدادها:

- **ايضاح الأهداف المحددة لكل هيئة أو وحدة اقتصادية حسب مجال نشاطها، على أن يوضح بالنسبة للوحدات الاقتصادية الأهداف محددة كمية فيما يتعلق بخطط الإنتاج والتسويق والتخزين.**
- **دراسة اقتصادية لنقطة تعادل المشروع، وطاقته الإنتاجية في مختلف مستوياته.**
- **أن تستند المقترحات إلى مبررات موضوعية وفقاً لمعدلات الأداء لكل عنصر من عناصر التكاليف موزعة على مراكز التكاليف الممثلة لمجالات النشاط الرئيسية في المشروع.**
- **أن تتضمن الموازنة تقديرات لكافة الاستخدامات والموارد وأرقاماً فعلية للمقارنة.**
- **اتباع مبدأ الاستحقاق عند إعداد تقديرات المصروفات والإيرادات بحيث تحمل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات سواء دفعت لو لم تدفع في تاريخ انتهاء السنة المالية، وتستفيد كل سنة مالية بما يتعلق بها من إيرادات سواء حصلت فعلاً أو لم تحصل في تاريخ انتهاء السنة المالية.**

7- **يجب أن تراعى الواقعية عند وضع تقديرات الاستخدامات والإيرادات للجهاز الإدارى للدولة، فلا يجوز للوحدة الإدارية أن تغالي عند تقدير استخداماتها بالموازنة كما لا يجوز لوزارة المالية أن تقوم بتخفيض الاعتمادات أو بعضاً منها بهدف تقليل حجم الانفاق العام. كذلك بالنسبة للإيرادات، يجب أن تحدد على أساس مقدار ما يحتمل تحصيله خلال السنة المالية موضع التقدير وذلك دون**

مغالاة نظراً إلى أن تقدير الإيرادات بالزيادة أو النقص من شأنه أن يؤثر على نتيجة الموازنة العامة في عجز أو فائض.

ويتبع في تقدير الإيرادات أحدى الطرق التالية:

أ- طريقة التقدير الآلى

تقدر الإيرادات وفقاً لهذه الطريقة على أساس الايرادات الفعلية للسنة المالية قبل الأخيرة، فعند وضع تقديرات موازنة السنة المالية 2002 مثلاً يسترشد بالإيرادات الفعلية التي يتضمنها الحساب الختامي للسنة المالية 2000 وتتميز هذه الطريقة بأنها تستبعد التقدير الشخصى لأفراد السلطة التنفيذية إلى جانب أنها قد تؤدي إلى تحقيق فائض بالموازنة في حالة حدوث توسع في النشاط.

ب- طريقة المتوسطات

وتقدر الإيرادات وفقاً لهذه الطريقة على أساس متوسط عدة سنوات سابقة من ثلاث إلى خمس سنوات يتم احتساب هذا المتوسط بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الإيرادات على حدة. وهذه الطريقة وإن كانت أكثر دقة من سابقتها من حيث الاعتماد في التقدير على أكثر من سنة، إلا أنها لا يمكن أن تؤدي إلى تقدير واقعي ودقيق لما يتوقع تحصيله من إيرادات في السنة المالية الجديدة.

ج- طريقة التقدير المباشر

ووفقاً لها تقدر الإيرادات، كل نوع على حدة، وفي ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة أو التي ينتظر أن تسود خلال السنة المالية موضع التقدير والتي من شأنها أن توثر على تحقيق الإيراد ومع ذلك لا يمنع الأمر من الاسترشاد بالماضي كعامل من العوامل الواجب اتباعها لضمان دقة التقدير وتتبع ج. م.ع هذه الطريقة عند وضع تقديرات الإيرادات بموازنة الجهاز الإداري وفيما يتعلق بالاستخدامات فإنها تقدر هي الأخرى على أساس طريقة التقدير المباشر في ضوء الاحتياجات المنتظرة دون مغالاة ومع

مراعاة التغيرات المتوقعة في الظروف الاقتصادية وما هو مستهدف تحقيقه في مجال أداء الخدمات العامة.

4- إعداد الموازنة العامة

تتولى وزارة المالية أعداد مشروع الموازنة التي تشمل موازنات كل من الهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية، وكذلك للجهاز الإداري للحكومة وتقدمه للسلطات المختصة لمناقشته تمهيداً لعرضه على السلطة التشريعية في الموعد المحدد في الدستور. تقوم في سبيل ذلك بما يلي:

1- التنسيق بين المشروعات والبرامج التي تقترحها الجهات بما يؤدي إلى تحقيق أفضل النتائج.

2- العمل على استخدام الموارد المتاحة للقطاع العام بالشكل الذي يحقق النتائج المستهدفة.

3- العمل على تلافي تكرار الجهود المبذولة حتى يتسنى تحقيق الأهداف المحددة بأقل تكلفة ممكنة.

وبذلك يخرج مشروع الموازنة معبراً عن وجهة النظر القومية من الناحتين الاقتصادية والاجتماعبة.

ويلاحظ عند أعداد الموازنة أن هناك بعض اعتمادات تدرج كما هى دون أن يكون السلطة التنفيذية حق تعديلها، ويمكن أن نلخص هذه الاعتمادات في اثنين:

1- الاعتمادات المتعلقة ببعض الجهات القضائية والتشريعية، ومن أمثلتها الجهاز المركزى للمحاسبات ومجلس الشعب، وهذه تدرج كما هي على أن يتولى محلس الشعب التعديل فيها إذا وجد ذلك لزاماً.

2- الاعمتادات المتعلقة بفوائد الدين العام والمعاشات؛ أي الأعباء المتعلقة بعقود أو اتفاقات أو نصوص قانونية، وهذه لا تملك أية سلطة التعديل فيها.

أما باقى الاعتمادات فإن تعديلها يخضع للسلطة التنفيذية باعتبارها:

- أقدر على معرفة حاجات الجماهير وإمكاناتها.

- أكثر خبرة بالصعوبات العملية التي قد تتعرض لها عند التنفيذ.
- المسئولية عن نجاح التنفيذ وتحقيق أهداف الموضوعة.

ثانياً: مرحلة اعتماد الموازنة

يقضي الدستور بأن يقدم مشروع الموازنة العامة للدولة الشامل لإيراداتها واستخداماتها إلى مجلس الشعب قبل بداية السنة المالية بشهرين على الأقل، وبمجرد ورود المشروع إلي مجلس الشعب يتولى رئيس المجلس عرضه على الأعضاء مستئذناً في إحالته إلى لجنة الخطة والموازنة لدراسته وإعداد تقرير توضح فيه ملاحظاتها على المشروع واقتراحاتها بشأن ما ترى إدخاله من تعديلات عليه.

ويقترع المجلس على مشروع الموازنة كله كوحدة واحدة وإن كان الاعتماد ينصب على كل باب على حده. ويقصد بهذا الاعتماد أن تلتزم كل وحدة باعتمادات كل باب فلا يسمح لها بتجاوزه على حساب أبواب أخرى ألا بعد الرجوع إلي المجلس.

وبناء على تعليمات وزارة المالية تعامل بنود الباب الثالث الخاص بالاستثمارات معاملة الأبواب المستقلة من ناحية ضرورة اعتمادها من مجلس الشعب وضرورة الرجوع إليه في كل تعديل تقترحه السلطة التنفيذية في هذه البنود.

ويلاحظ أن مجلس الشعب لا يملك إدخال أية تعديلات على مشروع الموازنة إلا بعد الرجوع إلي الحكومة لأخذ موافقتها فيما عدا بعض اعتمادات مثل اعتمادات المجلس نفسه واعتمادات الجهاز المركزي للمحاسبات.

ويصدر المجلس باعتماد الموازنة (قانون الموازنة). ويعتبر هذا الاعتماد تصريحاً للسلطة التنفيذية بتحصيل الإيرادات؛ وبالصرف في حدود الاعتمادات المقررة.

ثالثاً: مرحلة تنفيذ الموازنة العامة

تبدأ هذه المرحلة بتبليغ جهات التنفيذ بموازناتها التي اعتمدتها السلطة التشريعية؛ ويستمر حتى إعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية.

وفي خلال تلك الفترة تقوم كل جهة من جهات التنفيذ، كل فيما تختصها بالارتباط والصرف في حدود الاعتمادات المقررة لها، وبتحصيل الإيرادات عن طريق الفحص

والتقدير والربط في حدود القوانين وتوريد التحصيل للخزانة العامة، وتلتزم جهات التنفيذ بقوانين الموازنة العامة واللوائح والتعليمات الماليه وبقواعد التنفيذ التي تصدرها وزارة المالية.

ويتطلب التنفيذ في ضرورة توافر المرونة حتى يمكن مواجهة الظروف الطارئة، كما يتطلب التعاون التام وتوافر الثقة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية.

ويلزم – بمناسبة الكلام عن تنفيذ الموازنة – ضرورة التعرض لسلطة نقل الاعتمادات وتقرير اعتمادات إضافية.

أولاً: سلطه نقل الاعتمادات

يتم إعداد الموازنة كما سبق أن أوضحنا – كل باب على حدة كما ذكرنا أن بنود الباب الثالث الخاص بالاستثمار يعامل كل منها معاملة الباب المستقل.

ولا يجوز النقل من باب إلي باب أخر من أبواب الموازنة إلا بموافقة السلطة التشريعية (مجلس الشعب)، أما داخل الباب الواحد فيكون للوزارة كل فيما يخصه ولممثلي وزارة المالية في الوزارات والمصاح الحق في الترخيص بالتجاوز وذلك على النحو التالي:

يجوز للوزير المختص – فيما يتعلق بالأعمال التي تمتد لأكثر من سنة – تجاوز الاعتماد بشرط أن يكون التجاوز في حدود التكاليف الكلية المعتمدة وبشرط أن يكون وفر في اعتماد أعمال أخرى من نفس البند.

أما إذا كان التجاوز يتعدى التكاليف الكلية المعتمدة لعمل من الأعمال، فإن الأمر يستدعي أخذ موافقة المراقب المالي أو وزارة المالية في الحدود التالية:

- 10٪ من التقدير الكلي للعمل أو ألف جنيه أيهما أكثر، ويجد أقصى قدره عشرة ألاف جنيه بشرط وجود تخفيض مقابل في التقدير الكلي للأعمال الأخرى.
- ما زاد على ذلك يعرض على وزارة المالية.
- يجوز لرئيس المصلحة النقل من بند لأخر في نفس الباب في مقابل وفر في بنود الباب.

وذلك في حدود 10٪ أو ألف جنية أيهما أكثر وبشرط إلا يزيد في مجموعة عن 10 ألاف جنيه أما إذا زاد التجاوز عن ذلك وفي حدود ه 25 ألف جنيه فإنه يتحتم الحصول على ترخيص من وزارة المالية، بشرط عدم تجاوز اعتمادات الباب.

أما النقل بين أقسام البند الواحد فإنه يكون من سلطة رئيس المصلحة بشرط عدم تجاوز الاعتماد المقرر للبند.

ثانياً: الاعتمادات الإضافية

قد يكون التجاوز في أحد أبواب الموازنة في مقابل وفر في باب أخر أو بعض الأبواب، وقد يكون بغير مقابل نتيجة لخطأ في التقدير (اعتماد إضافى تكميلي)، أو لظروف متوقعه وقت إعداد الموزازنة (اعتماد إضافي غير عادي).

ونظراً لأن هذه الاعنمادات الإضافية توثر في توازن الموازنة فإن الأمر يستلزم موافقة مجلس الشعب في كل حالة.

رابعاً: مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

تعتبر الرقابة على تنفيذ الموازنة من أهم مراحل دورة الموازنة ويمكن تلخيص أهم أهدافها فيما يلى:

1- الكشف على مدى سلامة التنفيذ.

2- الكشف عن مدى دقة الأرقام المقدرة.

3- التعرف على مدى نجاح السلطة التنفيذية في تحقيق الأهداف المحددة.

4- بيان أثر التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهاته.

1- الرقابة الحسابية

وتتم بمراجعة المتحصل من الإبرادات العامة والمنصرف من الانفاق للتثبيت من: صحة المنصرفات المالية ومن أنها تمت وفقاً للقوانين والتعليمات والقواعد العامة للموازنة، وفي حدود الاعتمادات المصرح بها.

2- الرقابة الاقتصادية

ويقصد بها متابعة تنفيذ الأعمال والبرامج والمشروعات وتكلفتها والتأكد من كفاءة السلطات القائمة بالتنفيذ ومن العمل يسير في الحدود المرسومة ويتم في المواعيد المحـددة، وبيان أثر التنقيذ على مستوى النشاط الاقتصادى.

ولإمكان إتمام هذا النوع من الرقابة تقسم الموازنة وتبوب على أسس جديدة تتم تبعاً لها التفرقة بين العمليات الجارية والعمليـات الرأسماليـة واسـتخدام موازنـات الـبرامج والأداء بهدف قياس وحدات العمل وتكاليف إنجازه.

وتنقسم الرقابة من حيث مواعيد القيام بها إلى:

1- رقابة سابقة على التنفيذ

وتتم بالنسبة للاستخدامات عن طريق ضرورة أخذ أذن الهيئات القائمة للرقابة قبـل الارتباط أو الصرف للتأكد من أن التصرفات المزمع القيام بها تتفق مع الأهداف المقررة في الموازنة وأنها في حدود اعتمادتها. وقد تمتد الرقابـة بحيـث تتنـاول فحـص مسـتندات الصرف قبل إتمامه.

2- رقابة لاحقة على التنفيذ

وهي تشمل الرقابة على الإيـرادات والاسـتخدامات علـى السـواء فهـي تهـدف إلى التحقق من المتحصل من الإيـرادات طبقـاً للقـوانين وأنـه قـد ورد بأكملـه إلى الخـزائن الحكومية؛ وأن جميع الاستخدامات مؤيدة بمستندات صحيحة.

وتتميز الرقابة السابقة على الصرف بأنها واقية أو مانعة من الوقوع في الخطأ حين أن الرقابة اللاحقة تقتصر على كونها كاشفة لما وقع من أخطاء ويمكـن بـالجمع بـين هـذين النوعين تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة.

الفصل الثامن

نظام التخطيط والبرامج

تمثل الموازنة جزءاً من حركة أكبر للإصلاح تهدف إلي تقوية الرقابة الحكومية على كل المستويات فقد انتقل تطور الموازنة من الرقابة إلي الإدارة ثم التخطيط وقد بدأ التوجه نحو التخطيط للدورة المتنامي للتحليل الاقتصادية في تشكل السياسة المالية وسياسة الموازنة وزيادة القدرة على التحليل الموضوعي لعملية صنع السياسة نتيجة تطور الوسائل التقنية للحصول على المعلومات وصنع القرار.

وقد ظهر نظام التخطيط والبرمجة والموازنة لمحاولة القضاء على السلبيات موازنة البرامج والأداء وهو بذلك يمثل مرحلة من مراحل إصلاح الموازنة العامة، حيث تحول الاهتمام إلي الإدارة العليا لمساعدتها على أداء وظائفها التخطيطية واتخاذ القرارات وبذلك أصبح اهتمام الموازنة مركزاً على محاولة ربط السياسية المالية والاقتصادية للدولة بخطة اقتصادية معينة بواسطة مجموعة من البرامج والأنشطة تهدف إلي تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة.

ويمكن تقديم صورة عن هذا النظام من خلال التعرض إلي العناصر التالية:

- ماهية نظام التخطيط والبرمجة والموازنة.
- مكونات نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ومشكلاته.

ماهية نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

ويتضح من تسمية هذا النظام أنه يعتمد على الربط والتكافل بين ثلاثة عناصر أساسية هي:

- التخطيط: وهو عملية تحديد الأهداف المطلوبة تحقيقها في المدى الطويل تحديداً دقيقاً.

- البرمجة: وهي عملية تحديد الخطوات الضرورية لتنفيذ الأهداف المطلوبة تحقيقها عن طريق استخدام الأساليب العلمية الحديثة في مجال اتخاذ القرارات وذلك للاختيار بين البرامج والأنشطة المختلفة التي يمكن أن تحقق تلك الأهداف.
- الموازنة: وهي عملية ترجمة قرارات التخطيط والبرمجة إلي خطط مالية في حدود الموازنة المالية المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

ولقد ساعد على ظهور نظام التخطيط والبرمجة والموازنة التطور في الأساليب العلمية في مجالين اتخاذ القرارات والمعلومات كاستخدام أسلوب تحليل التكاليف والعائد وتحليل النظم في القرارات المتعلقة بعملية الموازنة بالإضافة إلي الحاجة إلي إدماج الخطط طويلة الأجل مع الموازنة العامة.

وقد عرف هذا النظام عدة مراحل ومستويات من التطبيق ساهمت في توضيح مفهومه.

مراحل ظهور نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

تمثل الفكر الأساسية لنظام البرامج بالربط بين نظام التخطيط العسكري الذي يغطي سنوات متعددة ونظام موازنة السنة الواحدة ويتم ذلك من منطلق أن معرفة حجم التكلفة يحدد الاحتياجات اللازمة من الموارد المالية والبشرية لمدة خمس سنوات قادمة في الوقت الذي يرسم فيه صورة الموقف بالنسبة للقوات المسلحة لمدة ثلاث سنوات أخرى. ومن شأن ذلك أن يعطي أصحاب القرار في السلطتين التشريعية والتنفيذية فكرة عن أثر القرارات التي تتخذ في الوقت الحالي على الموقف الدفاعي في المستقبل.

وقد ظهر نظام التخطيط والبرمجة والموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة الانتقادات والدراسات المقدمة حول نظام الموازنة العامة من طرف الكونغرس الذي اعتاد أن يوجه ملاحظات أثناء مناقشته لبرامج موازنة وزارة الدفاع، وخبراء الاقتصاد الذين أبدو آراءهم ونشروا مقالاتهم حول نفقات وزارة الدفاع واتجاهاتها حيث أدت

الانتقادات والدراسات الموجهة إلي موازنة وزارة الدفاع إلي التفكير في تحديثها وتطويرها.

ففي عام **1960** قدم وزير الدفاع وصفاً لموازنة وزارته على أساس ستة برامج على مستوى القوات المسلحة، مع دراسات تفصيلية عن طل برنامج منها.

أما في عام **1961** فدق أصدر رئيس الجمهورية كيندي لوزير دفاعه توجيهين رئيسيين بشأن موازنة الدفاع تضمن التوجيه الأول العمل على تطوير القدرات الحربية الضرورية لتدعيم سياسة أمريكا الخارجية، بغض النظر عن الحدود القصوى التحكمية للموازنة وتضمن التوجيه الثاني تدبير وتشكيل هذه القوة بأقل تكلفة ممكنة.

وقد تمكن المراقب العام للرقابة المالية لوزارة الدفاع من ترجمة توجيهات الرئيس كندي وذلك بمساعدة فريق من مصممي النظام الأكفاء، من التوصل إلي أسلوب برنامج للوزارة للسنوات الخمس المقبلة بالاستناد إلي دراسات تحليل النظم للمدخلات ودراسات اختيار البدائل للبرامج.

وهكذا وفي عام **1963** أقر وزير الدفاع البدء بالعمل في مرحلة تجريبية لتطبيق الأفكار الجديدة، ووضعها تحت الاختبار خلال السنتين التاليتين **1963-1964**.

وقد اعتبر العامان المذكوران بمثابة فترة تجريبية لإدخال التعديلات اللازمة حيث قامت الإدارات العسكرية في بعض الحالات بتعديل نظم الإدارة بما يلاءم ناظم البرامج، بينما تم تغيير نظام البرامج ذاته في حالات أخرى لكي يتوافق مع النظم الإدارية المعمول بها.

وبعد إن تبلورت الجهود المبذولة خلال الفترة التجريبية التي امتدت طوال السنتين السابقتين، أصدرت وزارة الدفاع في بدية عام **1965** منشورات بتعليمات تطبيق نظام جديد للموازنة تحت عنوان " نظام التخطيط والبرمجة والموازنة" وقد اعتبر هذا النظام اتجاهاً حديثاً وتطوراً لنظام الموازنة بعد موازنة البرامج والأداء.

وفي عاد **1965** قـام المراقـب العـام للرقابـة الماليـة بتـدعيم وتطـوير أسـاليب استخدام هذا النظام.

وأما في السنوات التالية فقد عملت وزارة الدفاع على إجراء تغيرات جوهرية في خطط عملها، أهمها التفرقة بين جهود التخطيط والبرمجة بالنسبة للموضوعات الأساسية لاتجاهات القوات المسلحة والقرارات وبين القرارات الثانوية الأخرى.

وخلال هذه السنوات بدأ نظام التخطيط والبرمجة والموازنة في اجتذاب انتباه عدد من الأجهزة والإدارات الحكومية، وفي الحصول على ثقة الـرئيس الأمريكـي جونسـون الوضع الذي أداه إلي أن يوصي بضرورة تطبيق هذا النظام قبل فيفري **1966** في كافـة الأجهزة والإدارات الحكومية المركزية والمحلية.

مفهوم نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

لقد ظهر نظام التخطيط والبرمجة والموازنة لعلاج عجز موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصارها على الأجل القصير فقط. وعدم المفاضلة بين البرامج التي تـدرج في الموازنـة بمـا بفضـي إلـي اختيار أفضلها.

ونتيجة لتوسع مختلف الدول في الاعتماد على التخطيط الشامل، مع إتباع نظـام الموازنة التقليدية الذي لم يعد يتلاءم مع متطلبات التخطيط، فدق سعت الحكومات إلـي تطوير نظام الموازنة العامة بما يجعله يـتلاءم مـع اتجاهـات التخطـيط الشـامل للاقتصـاد الوطني، وذلك بالاستفادة من التجربة الأمريكية الرائدة في تحول الاتجاه الإداري للموازنة إلي الاتجاه التخطيطي. وقد أثر في مجرى هذا التحول ثلاث تطورات وهي:

1) ازدياد أهمية ودور التحليل الاقتصادي في تشكيل السياسة الماليـة وسياسـة الموازنة.
2) تطور الأساليب الفنية لجمع وتحليل المعلومات واتخاذ القرارات.

3) زيادة قيمة الأهداف المحققة نتيجة ربط الموازن بالخطة العامة للدولة.

ويهدف هذا التحديد الأساسي في المجال الإجرائي للموازنة إلي مساعدة الإدارة على اتخاذ أفضل القرارات لتخصيص الموارد بين الوسائل البديلة لتحقيق أهداف الحكومة وينطوي في جوهره على تطوير وتقديم المعلومات ذات الشن بأوفى مضمون لمعظم الاتجاهات البديلة للتصرفات.

وهو لا يمتد إلي عمليات الاختيار ذاتها وإنما يوجه اهتمام متخذي القرارات من خلال توضيح العائد من البدائل المختلفة إذا ما قرون بالموارد المحدودة للتفضل بينهما بما يمكن من اتخاذ القرار الملائم، حيث أن لهذا الأسلوب قدرة على توسيع نطاق البدائل المتاحة للاختيار وتبسيط صورة المقومات والنتائج المحتملة.

ويعتبر آخر يهدف هذا النظام من جهة إلي وضع تحت تصرف المكلفين باتخاذ قرارات تقسيم النفقات العامة الإجراءات التي تسمح لهم بإجراء الاختيار بالكيفية الأكثر عقلانية ومن جهة أخرى للتأكد من أن القرارات قد تم تنفيذها بفعالية واقتصاد.

وهذا ما جعل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة يتميز عن الأنواع السابقة من الموازنات ببعض السمات البارزة التي يأتي في مقدمتها تركيز النظام على الأهداف الأساسية للحكومة والتي بتحديدها تتسع الآراء وبالتالي اتساع مدى دراسة البدائل ولذلك يجب أن تحظى الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة بدراسة عميقة ولا تبدأ برامج ونشاطات الحكومة وتنتهي بانتهاء السنة المالية، حيث تعتبر فترة الخمس سنوات فترة مناسبة للتخطيط لأكثر من سنة واحدة في إطار عملية الموازنة.

ولذلك فمن الوجهة المثالية يجب أن يميز تحليل النفقات والعوائد كل الفترة التي يتوقع خلالها أن يكون هناك تأثير معين كما يجب ربط كل المعلومات التحليلية التي يوفرها هذا النظام بعملية صنع قرار الحكومة لاسيما عملية الموازنة بما يجعل التحليل ينفذ إلي قرارات البرامج أي أنه يسعى إلي إنفاذ التحليل إلي القرارات بدمج التحليل

والتخطيط وحصة الموازنة إنه هيكل القرارات ولذلك يرتبط بالعناصر الأخـرى لعمليـة القرار.

كما يطمح نظم التخطيط والبرامج والموازنة إلي أن يكون نظام متعدد الأغراض يركز على التخطيط ثم الرقابة والإدارة، وتهـدف أسـبقية وظيفـة التخطـيط إلـي تقيـيم وصياغة أهداف وسياسات المستقبل وترشيد صنع السياسـة بتـوفير معلومـات وبيانـات بقصد تسهيل إنجاز الأهداف المختارة بكفاءة وذلك يبين أن التركيـز في هـذا النظـام قـد انتقل من المدخلات إلي المخرجات التي تعكس الخيارات المتعلقة بالأهداف.

ومن ثم فإن نظام التخطـيط والـبرامج والموازنـة يركـز علـى الأهـداف العامـة للمجتمع، وتخطيط البرامج الكبيرة انطلاقاً من الأسس والمفاهيم التي تمثل الخطوات التي يتكون منها هذا النظام وهي:

- تحديد الأهداف القومية العامة حسب أولوياتها.
- العمل على تحليل البدائل المؤدية فعلاً للأهداف وتطويرها.
- تحديد التكاليف المتوقعة للبرامج والنتائج المرتقبة من هذه البرامج خلال عدة سنوات.
- العمل على تحسين أداء الأجهزة الحكومية بما يضمن الحصول على النتـائج تعـادل مـا أنفق عليها.

والواقع أن هذه عمليات متابعة تمثـل دوره متكاملـة تبـدأ بـالتخطيط وصـياغة الأهداف، ثم تحديد البرامج والأنشطة الـتي تجسـد هـذه الأهـداف، وأخـيراً البحـث في مصادر التمويل عن الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والأنشطة المخططة.

تعريف نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

ويتضح مما سبق، أن هذا النظام يمثل اتجاهاً تخطيطياً وظيفته الأساسية هي توجيه متخذ القرار لمشكلة الاختيار لتوضيح مدى النفع الناتج عن البدائل المتاحة إذا ما قورنت بالموارد العامة النادرة بحيث تستطيع الإدارة العليا أن تتخذ القرار المناسب.

ولذلك يعرف نظام التخطيط والبرامج والموازنة بأنه: "منهج علمي لاتخاذ القرارات يمن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية، وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنتظمة في صياغة السياسات، واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة".

ويمكن تعريف هذا النظام على أنه: "الموازنة التي تأخذ في الاعتبار التخطيط الشامل وتبويب اعتماداتها طبقاً للوظائف الأساسية وتحديد تكلفة الوظائف أو الأنشطة في الوحدة التنظيمية".

كما يعرف هذا النظام أيضاً بأنه: "محالة للربط بين الرقابة المالية وصنع السياسة" وأن روحه هو "التزاوج بين التخطيط البرامج والموازنة، وبدون هذا الاتجاه لا يستطيع المخططون بسهولة أن يكونوا على اتصال بالقيود التي تفرضها الموارد النادرة بينما يمكن بسهولة فصل المسئولين عن الموازنة عن محتوى الخطط والبرامج".

وبذلك يتميز هذا النظام بجملة من الخصائص تدور في جوهرها حول وسائل أساسية هي:

- تخطيط الأهداف العامة لفترة طويلة هي عادة خمس سنوات، مع تحديد نصيب كل سنة من الاعتمادات بالإضافة إلي تحديد المسؤوليات والسلطات سنوياً.
- احتلال الوظيفة التخطيطية الأهمية الأولى والأساسية، قبل الوظيفة الرقابية والإدارية، واعتبارها مسئولية مركزية، خلافاً للمسئولية الرقابية التي تمثل مهمة لا مركزية.
- مراجعة البرامج والخطط باستمرار مع تعديل البرامج المستقبلية نتيجة أم قد يتأكد من خلال السنة الجارية، ومن خلال المقارنات والتحليل الدوري للبدائل المتاحة.
- تصنيف أنشطة الحكومة طبقاً للأهداف المخططة للدولة وتكاليفها واختيار أفضل البرامج لتحقيق ذلك، أي الاهتمام بالمخرجات.

- تدقيق قرارات الموازنة من أعلى إلي أسفل، حيث تترجم الأهداف العامة إلي برامج يتم توزيعها على الوحدات التنفيذية والتزام الوحدات التنفيذية بما حدد لها من تقديرات التحقيق الأهداف العامة.
- اهتمام السلطة التشريعية بالأهداف العامة، واعتمادها على دراسات التكلفة والعائد للتقييم والمقارنة بين البدائل الممكنة لاتخاذ القرارات التي تحقق تلك الأهداف.
- الاهتمام بالأهداف، ولذلك يوفر هذا النظام المعلومات عن الأداة التي تحقق هذه الأهداف، وهي البرامج ذاتها ثم كيفية الاختيار بين البدائل المكنة من ناحية التكلفة والعائد.
- قيام الجاهز المركزي للموازنة بتقييم كل برنامج في ضوء الأهداف العامة المحددة سلفاً.

مكونات نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ومشكلاته:

يستند نجاح نظام التخطيط والبرمجة والموازنة على مجموعة من المقومات الأساسية التي يتكون منها، ويمر عبر مجموعة من المراحل اللازمة لإعداده، غير ان النقائص التي يعاني منها تمثل المشكلات الكبرى التي تحد من قدرته في توسيع مساهمته الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي.

المكونات الأساسية لنظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

تعرض الصورة المثلى لمقومات نظام التخطيط والبرامج والموازنة بالشكل التالي:

أولاً: المسار التقاطعي لهيكل برنامج الحكومة:

ويتمثل في حلقات الربط بين مختلف الوظائف، حيث يتم بموجبه تجميع أنشطة الحكومة في مجموعات تساهم كل واحدة منها في تحقيق هدف من أهداف الحكومة، بغض النظر عن الإدارات المنفذة لهذه الأنشطة، وبذلك يعمل المسار التقاطعي على المقاربة والتوافق بين تشعب البيانات والمنظمات التي تنشأ عن الهداف المتعددة لعملية الموازنة.

ثانياً: التخطيط لفترة طويلة الأمد:

لقد وقع الاختيار على مدة خمس سنوات كمدة مناسبة لنظام التخطيط والبرامج والموازنة فهناك خطة مقررة متعددة السنوات تتكون من جزأين أساسيين هما: الخطة المالية: التي تبحث في جميع التكاليف الخاصة بالخطة، والبرامج أو جانب المخرجات: الذي يوضح فيه نطاق وحجم البرنامج المقرر في اللحظة.

ثالثاً: تحليل البرنامج:

يعتبر التحليل من العناصر الأساسية لنظام التخطيط والبرامج والموازنة ويشمل على تحليل الوسائل البداية لتحقيق أهداف الحكومة، حيث تعتمد التحليل على الأهداف الأساسية المقررة في الخطة الحكومية، وتحليل البدائل المتاحة لتحقيقها والمفاضلة بين التقدير المتاحة للتكاليف لهذه البدائل عن كل سنة مالية في الخطة، والعلاقات بين البرامج، ولأغراض التحليل تستخدم مجموعة من الأساليب الحديثة من بينها النظم وتحليل تكلفة العائد وتحليل العمليات.

رابعاً: تحديث البرنامج:

يتطلب نظام التخطيط والبرامج والموازنة دقة كافية لمراجعة المقررات الخاصة بالموارد، وجعلها متابعة لأحداث البيانات المعاصرة، ولذلك ينبغي أن يتوفر في النظام عنصر للاستجابة للاحتياجات والمعلومات المتغيرة حيث يمكن لآخر برنامج متعدد السنوات والخطة المالية أن يشكلا منطلقاً لاقتراح التعديلات الممكن إدخالها على البرنامج.

مراحل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

تمر عملية إعداد نظام التخطيط والبرمجة والموازنة على عدة مراحل منها:

أولاً: صياغة الأهداف:

وهي المرحلة الأولى وتتمثل في تحديد طبيعة الأهداف الحاضرة والمستقبلية بدقة، ومن أجل ذلك ينبغي ضبط التقدير الكمي للأهداف أي الاحتكام إلي معايير قابلة للقياس ويتطلب ذلك إحصاء الموارد المتاحة وتلك المحتملة في القريب العاجل من أجل تحقيق الأهداف.

وبمجرد صياغة أهداف البرامج فإنه ينبغي التأكد من مدى قبولها سياسياً واقتصادياً واجتماعياً بالإضافة إلي مدى إمكانية تحقيقها فنياً.

ثانياً: تصميم هيكل البرنامج:

يستخدم هيكل البرنامج لتقديم بيانات الموازنة كإطار يتم من خلالها تخصيص الموارد المتاحة، وينقسم إلي مجموعات متكاملة من البرامج، أو متبادلة، هي تجميع لبرامج تخدم الهدف العام المطلوب تحقيقه، وبشكل يسمح بإجراء المقارنات للتكلفة والعائد للبرامج التبادلية، ومن ثم بحسب اختيارها حاملة لمقومات تحليل البرامج كتميزها بناتج نهائي أو أهداف مألوفة.

ثالثاً: تقييم البرامج:

تتم عملية تقييم البرامج بغرض التأكد من أنها تحقق الأغراض المستهدفة منها، ويمثل ذلك احد الوسائل التي تكفل كفاءة الإنفاق عليها، وتتم عملية التحليل بتحديد الأهداف الأساسية والبدائل الرئيسية وأفضل التقديرات المتاحة، والاقتراحات الرئيسية واثر البرامج المقترحة على البرامج الأخرى، ويجب أن يتم التحليل السابق في ضوء عدة اعتبارات منها القيود السياسية والتشريعية والمعلومات الكمية والنوعية.

رابعاً: تقدير البرامج:

إن تقدير تكاليف وفعالية البرامج يتم مـن خـلال التفضـيل بـين البـدائل علـى أساس التكاليف المرتبطة بكل واحدة منها، أو على أساس مدى مساهمتها أو فعاليتها في تحقيق أهداف البرنامج ومن ثم فلابد من منظور اجتماعي أو قومي في معالجة التكاليف بحيث تتضمن كافة التضحيات التي تحملها المجتمع نتيجة إتباع برامج معينة.

خامساً: تحديد المعايير:

وفي هذه المرحلة يتم تحديد مجموعة مـن المعـايير لترشـيد عمليـة الاختيـار بـين البدائل ويجب أن تكون المعايير وثيقة الصلة بمواضيع القياس وتعكس كافة الآثار المرتبطة بالأهداف ويمكن التعبير عنها كمياً وبالرغم من أن نظام التخطيط والبرمجة والموازنة يقدم إمكانية المساهمة في مواجهة مشكلات المجتمع بطريقة شمولية إلا أنها يعاني مـن بعـض جوانب القصور التي تحد من فعاليته.

مشكلات واجهت نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

بالرغم من المزايا والفوائد العديدة التي رافقت ظهور هذا النظام والمتمثلة خاصة في تطوير استخدام الموازنة في ترشيد الإنفاق العـام وتـوفير أسـباب الكفـاءة في تشـغيل القطاع العام، من خلال زيادة التقارب بين أجهـزة التخطيطـي وأجهـزة الموازنـة العامـة والعمل على التنسيق المستمر بين وظيفة كال منهمـا إلا أن التطبيـق واجهتـه مشـكلات كثيرة حالت دون تطوير النظام واكتمل جوانبه، مما جعله عرضة للعديد من الانتقـادات لدرجة إن كثيرين من الذين يعملون في هذا المجال كتبوا عن الأسباب المدية لفشـل هـذا النظام بل إن البعض منهم ذهب إلي إسقاط كلمة "نظام" من التعبير المستخدم له، وطالب بالعودة إلي موازنة البرامج والأداء، وحجتهم في ذلك أن عملية التطبيق تواجه مجموعـة من المشاكل والتعقيدات التي قد لا يسـهل تذليلـها وأبـرز مـا يمكـن الإشـارة إليـه هنـا الانتقادات التالية:

أولاً: ضعف التقييم المستمر:

تركيز اهتمامها على تقييم جدوى البرامج والأنشطة الجديدة مع عدم الاهتمـام المناسب بتقييم البرامج والأنشطة بشكل مستمر في السنوات الثالث السابقة للتأكـد مـن منفعتها.

ثانياً: التقليل من أهمية العامل السياسي:

يركز التحليل على العقلانية الاقتصادية، ويقلل من أهمية المنـافع السياسـية، في حين أن الموازنة تتأثر بالعوامـل السياسـية والاجتماعيـة في الدولـة كمـا تتـأثر قراراتهـا بالجماعات الضـاغطة ومصـالحها، بمناقشـات المجـالس التشـريعية والمسئولين في الجهـاز الحكومي، فهي لا تتأثر فقط بالنتائج المادية لتنفيذ البرامج لذلك يكون مـن غـير الملائـم تجاهل الجانب السياسي خاصة في قرارات المالية العامة.

ثالثاً: عدم إدراك طبيعة النظام:

تعددت المشكلات الناجمة عن عدم إدراك الإدارة المالية لطبيعة هذا النظام ومنها:

- **عدم تحديد ما هو مطلوب من الإدارة الحكومية تحديداً دقيقاً.**
- **عدم توافر قاعدة بيانات سليمة تغذي ما يحتاج إليه هذا النظام.**
- **عدم توافق السياسة المالية مع الواقع الفعلي.**
- **عدم التكامل في تطبيق النظام مع المعليات المتبعة في إعداد الموازنة.**
- **عدم حساسية النظام تجاه المواقف التقليدية والعلاقات الإنسانية.**

رابعاً: مشكلة اختيار المعايير:

يتمثل الجزء الأكبر من عملية تخطـيط الـبرامج في محاولـة تقـدير مسـاهمة كـل برنامج بديل أو مجموعة من البرامج في تحقيق الأهداف الأساسية للحكومة، بحيث تنشـأ الحاجة إلي معايير التقييم من ندرة مصادر التمويل والموارد الطبيعية، فلا يتاح منها قـدر

يكفي لإشباع كل الحاجات والرغبات، وهكذا تنشأ مشكلة الاختيار وتظهر الحاجة إلـي تقييم المقترحات للوصول إلي أفضل استخدام للموارد المتاحة، ويتوقف اختيـار المعـايير على الأهداف المرسومة ولذلك فإن عملية اختيار المعايير غالباً مـا تـوحي بالحاجـة إلـي مراجعة الأهداف وبذلك يظهر الأثر المتبادل لعمليتي وضع الأهداف والمعايير.

خامساً: التداخل بين الأجهزة الحكومية:

يقدم الواقع العملية حالات كثيرة من صعوبة التداخل بـين الأجهـزة الحكوميـة المتعددة فيما يتعلق بنشاطات البرنامج الواحد، حيـث تكـون النشـاطات الـتي يمكـن أن تكون برنامجاً متكاملاً موزعاً إدارياً بين عدد من الوزارات أو المصالح والهيئـات وأنـه لا يسهل تطوير الوسائل العملية القادرة على تحديد هذه النشاطات وعناصرها وتجميعها في برنامج واحد.

وعلى العموم فقد كان وراء فشل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة عدة عوامـل أدت إلي التراجع في تطبيقها يمكن تلخيصها في ثلاث عوامل رئيسية وهي:

1- عوامل مفاهيمية وأيديولوجية تتعلق بالنظام نفسه وعلاقاته بمتطلبـات عمليـة اتخاد القرارات في كلا من السلطتين التشريعية والتنفيذية للدولة.

2- عوامل عملية إجرائية ترتبط بالمشكلات الإدارية التي واجهت تطبيق النظام.

3- عوامـل مؤسسـاته سـاهمت في إثارتهـا الضـغوط السياسـية والبيروقراطيـة الموجودة في أي وسط تنظيمي.

وبالرغم من فشل تطبيق النظام، إلا أن الاسـتفادة مـن بعـض المجهـودات الـتي بذلت في تطبيقه واجبة، خاصة فيما يتعلق بإعـداد الموازنـة علـى أسـاس خطـة متعـددة السنوات، وطرق دراسة جدوى أهداف الموازنة، وأساليب الأدوات الإحصائية المتطورة ولاسيما أنواع التحليل المستخدمة في إعداد الموازنة.

وباختصار يمكن القول أن الدراسات حول تجربته تطبيق نظام التخطيط والبرامج والموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية والنمسا وفرنسا واليابان وكثير من دول العامل يمكن الاستفادة منها في بلداننا العربية من أجل تطوير الموازنة العامة المعتمدة، وترقية التجارب الرائدة في بعض الدول العربية من أجل تبني نماذج من أنظمة الموازنة العامة تساير التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحاصلة فيها.

وهذا لا يتعارض مع عملية إعمال صناعة الموازنة فكرهم بحثاً عن نظام موازنة جديد.

الفصل التاسع

نظم الموازنة العامة للدولة

1/ الموازنة التقليدية

الموازنة التقليدية هي أول أسلوب حديث لإعداد الموازنة من زاوية التطور التاريخي وهي الأكثر شيوعاً واستعمالاً في إعداد الموازنة العامة للدولة في مختلف دول العالم، وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، مما يجعلها سهلة الفهم بالنسبة لغير المتخصصين ويوضح ذلك التعرض إلي اهتمامات الموازنة التقليدية وتبويبها من خلال دراسة العناصر التالية:

- **اهتمامات الموازنة التقليدية.**
- **تبويب الموازنة التقليدية.**
- **تقييم الموازنة التقليدية.**

1-3 اهتمامات الموازنة التقليدية:

تهتم الموازنة العامة التقليدية بمراقبة بنود النفقات العامة بشكل أساسي، ويعني ذلك أنها لا تهمل الجوانب الأخرى التي تمثل اتجاهات تطوراتها الحديثة.

الاهتمامات الأساسية للموازنة العامة التقليدية:

يطلق علي الموازنة التقليدية عدة مسميات توضح اهتماماتها الأساسية منها:

- **موازنة البنود: بسبب تركيزها على بنود الموازنة وما يرصد فيها من اعتمادات، وضرورة التقيد البنود عند الإنفاق.**

- موازنة الرقابة: لأنها تركز على إحكام الرقابة المالية على النفقات العامة في الوزارات والمصالح الحكومية، من حيث أوجه صرف، وحدود الإجازة، واقتناء السلع الخدمات التي من أجلها رصدت الاعتمادات في الموازنة.
- الموازنة الجزئية أو المتدرجة أو المتزايدة جزئياً[7]: حيث تعتبر نفقات السنة السابقة أساساً مقبولاً يمكن الاعتماد عليه لتقدير نفقات السنة القادمة، ولذلك تزيد نفقاتها باستمرار سنة بعد أخرى بمعدلات صغيرة، لتغطية نفقات الزيادات المتوقعة في الحاجات الحكومية.

ويتناسب أسلوب الموازنة التقليدية مع نمط التسيير المركزي المبني على تركيز قوة القرار المالي ومسئوليته في قمة الهرم التنظيمي، حيث يبدأ هذا الأسلوب بتحديد البنود المعتمدة للإنفاق، أي تصنيف الإنفاق بالكميات الواجب الحصول عليها لتحقيق أهداف الوحدات الحكومية، ومن ثم خدمة السياسة العليا للدولة، ولذلك تكون بنود الإنفاق محددة، ولكل بند مخصصاته المالية، وهذا التحديد ضروري لأن الإنفاق يتم ضمنه مما يجعل الضبط وتحديد المسئولية عنصران أساسيان في الموازنة التقليدية[8].

تطور اهتمامات الموازنة العامة:

وإذا كان هذا المبحث يتخذ من موازنة البنود مدخلاً للدراسة، حيث يهتم هذا الأسلوب أساساً بالتركيز على الرقابة وقانونية النفقات العامة، فإن التطور في الموازنة قد أخذ اتجاهات أخرى أهمها[9]:

1- الاهتمام بالجوانب التخطيط التي تسبق إعداد الموازنة، واعتبار التخطيط جزءاً من عملية الموازنة.

([7]) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص208.

([8]) جميل جريسات، مرجع سابق، ص19.

([9]) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة، عمان: مؤسسة الوراق، 1999، ص109.

2- الاهتمام بجوانب المسئولية وتحديدها والتقرير اعنها في مختلف مراحل الموازنة، بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو برنامج أو نشاط معين.

3- تطور النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات اللازمة والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والنفقات التي تسمح بحسن تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها.

4- تطور أساليب القياس، وأسس الموازنة، ووسائل المتابعة والرقابة المعاصرة، واللاحقة للتنفيذ.

5- تطوير التقارير من حيث الشكل والتوقيت والمحتوى، بحيث تكون أكثر فائدة لمستخدميها.

وعلى طريق تطوير الموازنة العامة جاءت الاتجاهات الحديثة لتستجيب للرغبة في تطوير أداء الأموال العمومية، وترشيد المشروعات الخاصة.

ولذلك فإن أفضل الأساليب لإعداد الموازنة وعرض بياناتها بشكل واضح ومفيد ما اعتمد على متغيرات عديدة العامل الأساسي في تحديدها هو كفاءة وخبرة الجهاز الإداري والمالي المتوفر، ومستوى المهني والأخلاقي للموظفين، ثم توافر المعلومات المالية الضرورية، والتقليد الإداري السائد هذه الأمور مجتمعة تعطي صيغة معينة، قد تشجع على توظيف أسلوب للموازنة دون الآخر[10].

حيث تبوب الاعتمادات على أساس نوع المصروف بهدف تحقيق المساءلة المالية من طرف النواب، على كل من بنود النفقات والإيرادات العامة بالوحدة الإدارية[11].

---

(10) جميل جريسات، مرجع سابق، ص18.

(11) عبد الله محمود سالم، نحو إطار عام لمراجعة الفعالية والكفاءة والرقابة السابقة للبرامج الحكومية كأداة لترشيد الإنفاق الحكومي بالمملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 13، العدد2-1، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1989، ص86.

ليتم التأكد من أن الصرف في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية المفعول[12].

وذلك أن الاهتمام الأساسي لنظام الموازنة التقليدية ينصب على مطابقة النفقات المصروفة للاعتمادات المفتوحة حتى لا تتجاوز المخرجات حدود ما أجازته السلطة التشريعية، ولأجل التقليل أو منع المخالفات والاختلاسات المالية عند التنفيذ.

وقد تطلب هذا الوضع، تبويب الإيرادات العامة والنفقات العامة بشكل يمكن من إحكام الرقابة عليها ومحاسبة المسئولين عن إساءة التصرف فيها.

3-2 تبويب الموازنة التقليدية:

يتطلب إعداد العامة وتبويبها أن يتم إظهار تقديرات الإيرادات والنفقات بصورة تفصيلية، حتى يمكن التعرف على مصادر هذه الإيرادات ونسب تحصيلها وأوجه الإنفاق واهتماماتها وبدون ذلك فإن يتعذر على السلطة التشريعية القيام بدورها في مناقشة مشروع الموازنة ومراقبة مدى انسجام عمليات التنفيذ مع التقديرات المصادق عليها[13].

ويأتي التبويب بحسب أنواع النفقات في المقام الأول بين طرق تبويب البيانات المختلفة في ظل الموازنة التقليدية ويعرف بـ: التبويب وفقاً للبنود، ويركز على الوسائل التي تنفق من أجلها النقود بغرض تلبية احتياجات الإدارة لتنفيذ أعمالها وهذا هو التبويب النوعي وفقاً لأوجه الصرف، أي أن تخصيص الاعتمادات يحدد على أساس الأشياء التي تشترى والخدمات التي تدفع عنها التكاليف من أجور وأثمان ولذا فإن هذا النوع من التبويب يوفر أسس تقديرات هذه الاحتياجات ويتيح راجعة خصائص

---

(12) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص263.

(13) علي العربي وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، ص133.

المشتريات والخدمات المطلوبة كما يوفر البيانات التي توضح مختلف التحليلات الاقتصادية والمالية[14].

ومن حيث الأساس يلاحظ أن تبويب النفقات بحسب البنود يتبع نمطاً واحداً في مختلف الدول، غير انه يتباين من حيث عدد وتفصيلات التبويبات وفروعها، وفقاً لما تعرضه كل موازنة من ميزانيات الحكومات بالرغم من إتباعها نظام الموازنة التقليدية.

الأساس الذي يرتكز عليه هيكل الموازنة التقليدية يتمثل في اعتماده على عرض البيانات في مستويين هما[15]: التبويب الإداري والتبويب النوعي:

1/ التبويب الإداري:

يوضح التنظيم الإداري للوزارات والإدارات والهيئات الحكومية الأساس الذي يتم عليه تقديم الخدمات الحكومية للمواطنين، وهو يحدد المسئولية والسلطة لكل منها طبقاً للقوانين التي تنظم الخدمة وطريقة تمويلها، ولذلك فإن تبويب النفقات على أساس الوحدات الإدارية يعتبر من الخطوات الضرورية لأغراض الرقابة البرلمانية ولأغراض الإدارة الفعالة[16].

والتبويب الإداري هو تقسيم أساسي تستخدمه كل دول العالم في ميزانياتها العامة، بحيث تعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة على أساس التبويب الإداري للهيكل التنظيمي للدولة، الذي يتطلب تقسيم النشاط الحكومي إلي مجموعة من الوحدات الإدارية (وزارات، مصالح، إدارات) ثم يتم توزيع النفقات داخل هذه الوحدات في فصول أو أبواب أخذاً بالتصنيف الأفقي، بحيث يمكن تحديد نصيب كل وحدة من النفقات العامة والإيرادات العامة.

([14]) فهمي محمد شكري، مرجع سابق، ص133.

([15]) فهمي محمد شكري، مرجع سابق، ص134.

([16]) الأمم المتحدة، دليل المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص43.

فالموازنة العامة لوزارة ما قد تقسم إلي أبواب يتعلق كل باب بموازنة فروع الوزارة أو قطاعاتها الرئيسية، ثم تقسيم لفصول يتعلق كل منها بموازنة الإدارات الأساسية التي يتكون منها الفرع أو القطاع المعنى، وهكذا تستمر تفريغات وتبويبات الموازنة في صورة تتوازي مع البناء التنظيمي وتفريعاته.

2/ التبويب النوعي:

تعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة على أساس التبويب النوعي الذي يعتمد على توزيع النفقات وفقاً لأوجه الصرف، لأي الغرض الذي يخصص من أجله الاعتماد.

ويلاحظ أن الوحدات الإدارية المختلفة تشتري عادة مواد وخدمات متشابهة كدفع أجود العمال، وأثمان الطاقة، ومصروفات الصيانة، وغيرها، وذلك رغم اختلاف البرامج التي تقوم بتنفيذ كل وحدة وهذا يساعد على وضع تقسيم نوعي موحد لكافة الوحدات الإدارية، يلزم رؤساءها بالصرف في حدود الاعتمادات المخصصة وطبقاً للقوانين واللوائح المالية للدولة.

حيث يتم عرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة وفقاً لبنود الإنفاق، عرضاً عمودياً يتم فيه تصنيف النفقات وتوزيعها على البنود والفقرات على أساس التصنيف النوعي لهذه النفقات والذي يعرف بالتخصيص النمطي أي المتكرر في مختلف الوحدات الإدارية لتجانس النفقات في أوجه الصرف.

ويكون تسلسل توزيع اعتمادات الموازنة بالنسبة للبنود تسلسلاً عمودياً هي: فصل، بند، فقرة، حيث تأخذ الفصول أرقاماً تسلسلية للإدارة العامة التي تخصها الاعتمادات بينما تأخذ البنود أرقاماً تسلسلية داخل البنود المتفرعة منها علماً أن التبويب في الموازنة يتم على أساس إداري وأساس نوعي في وقت واحد.

وقد تطورت النظرة إلي الموازنة العامة فبعد أن كانت النظرة التقليدية تعتبرها أداء للرقابة المالية على إنفاق الأموال العامة أصبحت النظرة الحديثة تعتبرها من أدوات الإدارة الحكومية للرقابة خصوصاً بعد أن تشعب النشاط الحكومي وأصبح يشمل قطاعات كبيرة من الاقتصاد الوطني، واستخدمت الدول التخطيط الطويل والمتوسط المدى مما تطلب تطوير الموازنة لتتناسب مع أسلوب التخطيط.

3-3 تقييم الموازنة التقليدية:

لا شك في أن إيجابيات نظام الموازنة التقليدية هي التي ساعدت على استمرار العمل به، واعتماده في كثير من الدول حتى بعد ظهور الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة غير أن ذلك لم يحل دون توجيه عدة انتقادات للموازنة التقليدية.

إيجابيات الموازنة التقليدية:

يتميز الأسلوب المعتمد في تصنيف الموازنة التقليدية وتبويبها بعدة إيجابيات منها:

أولاً: أن الموازنة التقليدية تسهيل مهمة الرقابة[17] بل تحقيق الاتجاه الرقابي على الأموال العامة حيث:

- تساعد على رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية.
- فعالية مراقبة البنود خاصة على الرواتب والمشتريات التي 80٪ من النفقات الحكومية الجارية.
- تجعل الرقابة متجانسة حسب القواعد والمعايير.
- تؤدي إلي رقابة شاملة تغطي كل بنود الإنفاق.
- تجعل الرقابة دقيقة يسهل مقارنة البنود الجارية بالمخصصات السابقة.

([17]) سليمان اللوزي وآخرون، مرجع سابق، ص43.

- تساعد الرقابة على تخفيض مخصصات الدوائر لتتفق مع الإيرادات أو الموارد المقدرة المتوقعة.
- ممكن السلطات المركزية من مراقبة المدخلات قبل الالتزام بالمخصصات أو الإنفاق الفعلي.

ثانياً: إن شمول الموازنة التقليدية يسهل فهم أهمية النفقات والإيرادات ومقارنتها بالسنوات السابقة، بالإضافة إلي وجود أبواب وبنود ثابتة ومحددة في وثيقة الموازنة العامة.

ثالثاً: إن الطريقة التقليدية تزيد الإنفاق بين المشتركين في إعداد ومناقشة وإقرار الموازنة وتجعل الخلافات بينهم سهلة الحل، وتجنبهم الأسئلة الصعبة، لأن جوهر أي مشكلة من المحتمل أن يكون زيادة أو نقصاً في أموال معينة، وليس عدم الإنفاق على سياسات وبرامج[18].

رابعاً: لقد استمر العمل بالموازنة التقليدية فترة طويلة من الزمن قبل ظهور الاتجاهات الحديثة ولا تزال دول كثير في العالم اليوم تعتمد هذا الأسلوب لإدارة أموالها العمومية، وقد ساعدت هذه المدة في تصميم نماذج وتعليمات واضحة سهلت مهمة إعداد الموازنة.

سلبيات الموازنة التقليدية:

ورغم الإيجابيات المذكورة فإن للموازنة التقليدية بعض السلبيات نتعرض لها فيما يلي:

أولاً: إن قرار الاعتمادات يتم عادة بناءاً على المعلومات التاريخية، والمساومة والعامل الشخصي نظراً لغياب المعايير الموضوعية التي تحدد على ضوئها الاعتمادات

([18]) محمد إسماعيل محمد، مرجع سابق، ص102.

والتي يمكن استخدامها لأغراض تقييم بدائل اختيارات العمل، ولذلك عادة ما يشجع نظام موازنة البنود الإدارات على المنافسة في طلبات الاعتمادات بشكل متزايد دون النظر إلي أولويات الحاجات على المستوى الكلي للدولة كما يؤدي هذا النظام إلي إفراد كل وزارة بعملها دون تنسيق أو ارتباط مع الوزارات الأخرى مما سيسفر عن ذلك في بعض الأحيان ازدواجية في الأعمال الحكومية نتيجة لفقدان النظرة الشمولية المستقبلية[19].

ثانياً: إن التركيز على تفاصيل أنواع المصروفات دون الأهداف يجعل من الصعوبة بمكان اتخاذ قرارات سليمة نظراً لتعذر إمكانية مقارنة الأداء والنفقات الناتج عن صعوبة التعرف الدقيق على نتائج أعمال الحكومة وما يلحقها من تغيرات وبالتالي استحالة قياس الكفاءة الإنتاجية للإدارة الحكومية بما يؤدي إلي تطوير الوظائف والأنشطة المختلفة[20]. فالموازنة بقد ما نجحت في تحقيق الوضوح حلو الأوجه التي سيتم بها الإنفاق إلا أنها أخفقت في التعريف الكافي بما يجب أن يتم إنجازه وبذلك فإنها لا تستطيع أن توضح للنواب أو حتى للموظفين المعنيين بالتنفيذ ما يكفي لتوفير حماسهم والتزامهم بها، أو ما يكفي لمراقبة عمليات التنفيذ بصورة دقيقة وموضوعية، وبالتالي تبقي إمكانية حدوث الإسراف أو الانحراف واسعة ما لم يتم ربط الموازنة العامة بأهدافها ربطاً كمياً ونوعياً[21].

ثالثاً: إن الموازنة التقليدية لا تتوفر على المرونة الكافية عند التنفيذ باعتبار أن النفقات مخصصة لبنود محددة، وإمكانية النقل من باب إلي آخر أو من بند إلي آخر، تحتاج إلي الوقت الكافي لتحريك الإجراءات اللازمة لطلب الموافقة البرلمانية مما

---

(19) فهمي محمد شكري، مرجع سابق، ص156.

(20) قحطان السيوفي، مرجع سابق، ص82.

(21) علي العربي وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص137.

يعيق أحياناً تنفيذ بعض البرامج والمشاريع كما لا تساعد على إدخال برامج أساسية جديدة في الموازنة حتى وأن كانت ذات جدوى اقتصادية عالية حيث أن الأولوية في توزيع الاعتمادات هي للبرامج والمشاريع تحت التنفيذ ولذا فإن نصيب البرامج والمشاريع الجديدة من الاعتمادات يكون عادة ما يزيد عن حاجة البرامج والمشاريع تحت التنفيذ[22].

رابعاً: إن تحديد الإطار الزمني بسنة واحدة، يبعد الموازنة عن الاهتمام بالاستثمارات الطويلة المدى، وعن تحليل المؤشرات المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيراد إلا بشكل مبسط بالإضافة إلي ضعف الانسجام مع تطور وظيفة الدولة، نتيجة عدم وضوح العلاقة بين هذا الأسلوب من تبويب الموازنة وبين الخطة مما يتعذر معه ربط هذه الموازنة بأهداف الحكومة.

خامساً: لقد أدى العمل بالموازنة التقليدية إلي تعزيز الاتجاهات نحو المركزية في العملية الإدارية والسياسية حيث أصبح المسئولون حريصون على التمسك بالسلطة والصلاحيات المالية بين أيديهم وعدم توزيعها أو تفويضها خوفاً من الوقوع في أية تجاوزات تضعهم أما المسائلة البرلمانية التي قد تؤدي إلي تشويه سمعتهم ومن ثم القضاء على مستقبلهم السياسي[23].

ويظهر مما سبق أن موازنة البنود معينة بشكل أساسي بالكلفة أو مخرجات الموازنة، أكثر مما هي معنية بالنتائج من الصرف أو المخرجات فالإنفاق هو نسبة من الإنفاق السابق وليس بالضرورة مرتبط بمردود أو أداء الإنفاق العام.

ونتيجة لعوامل التطور أصبحت هذه الموازنة غير قادرة على مواجهة متطلبات الظروف المتغيرة نظراً لاهتمامها بالجانب الرقابي، وعلى جانب المدخلات وتدبير

([22]) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص213.

([23])علي العربي وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص138.

الأموال دون النظر إلي جانب المخرجات بالإضافة إلي تجاهلها للبعد التخطيطي للموازنة عن طريق الربط بين بنود الإنفاق وأهداف الوحدة الإدارية وقد نتج عن ذلك صعبة مراجعة وتقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة الحكومية[24].

ونتيجة لأوجه القصور السابقة فدق اتجه الرأي الحديث إلي التركيز على المقابل الذي يعود من الإنفاق مما يؤدي إلي تطوير الموازنة العامة للدولة، وظهور أساليب حدية لها، كان في مقدمتها موازنة البرامج والأداء.

2/ موازنة الأساس الصفري

بعد فشل ناظم التخطيط والبرامج والموازنة ظهر نظام جديد لتطوير الموازنة أصطلح على تسميته "موازنة الأساس الصفري" أو "الموازنة الصفرية" وبذلك تعتبر الموازنة الصفرية الموجة الأخيرة من موجات إصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة.

ويسعى هذا الأسلوب الجديد لخدمة أهداف الحكومة في مجال رفع درجة الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة الحكومية من خلال تحديد أولويات برامج الحكومات وإلقاء الضوء على جدوى تلك البرامج من أجل إعادة الموارد بشكل أفضل.

وقد بدأ التفكير بمفهوم هذه الموازنة عندما أوصى خبراء الأمم المتحدة في عام 1967 بضرورة إيجاد طرق جديدة لتحليل مشاكل الإدارة المالية والموازنة العامة في الدول النامية وذلك لقياس الفعالية الاقتصادية للنفقات العامة.

ويمكن توضيح هذا التطور الجديد في أنظمة الموازنة من خلال تناول العناصر التالية بالبحث والدراسة:

- ماهية موازنة الأساس الصفري.
- الخطوات الرئيسية للموازنة الصفرية.

---

(24) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص86.

- تقييم موازنة الأساس الصفري.

ماهية موازنة الأساس الصفري:

تمثل موازنة الأساس الشفري المرحلة الرابعة للإصلاح في نظم الموازنـة العامـة، صممت وفق طبيعة مميزة وقد أكسبها ذلك مفهوما خاصاً يعبر عن الإجـراءات الجديـدة لتحقيق الهدف الذي من أجله قامت الدعوة إلي تطوير النظام السابق، للموازنة العامة.

نشأة موازنة الأساس الصفري:

لقد اتخذ مفهوم موازنة الأساس الصفري لتقدير الإيرادات العامة لأول مرة من طرف وزارة الزراعة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1964 حيث تراجـع الـبرامج من أسفل إلي أعلى وليس فقط في إطار التغـييرات المقترحـة لموازنـة السـنة، ويجـب أن يكون برنامج عمل أي إدارة خاضعاً لمراجعة وتقييم مركزين.

وكان أول تطبيق ناجح لموازنة الأساس الصفري قد نفذ في القطاع الصناعي عام 1970 في شركة تكساس للآلات ثم طبقت على مستوى ولاية جورجيا الأمريكية عام 1973 عندما كان جيمي كارتر رئيساً لها.

وبالإضافة إلي أن تجميع نظام التخطيط والبرمجة والموازنة مع الإدارة بالأهداف مع الخبرة المكتسبة على امتداد السنين مهد الطريق لإدخال موازنة الأساس الصـفري في الحكومة الفيدرالية والولايات المتحدة الأمريكية عام 1977 التزام جيمـي كـارتر بعـد انتخابه رئيساً للولايات المتحدة الأمريكيـة عـام 1976 بتطبيقهـا في ميزانيـات أجهـزة الحكومة الفيدرالية، وفاءاً لوعوده الانتخابية باسـتخدامها كوسـيلة لزيـادة الرقابـة علـى الإنفاق العام.

وقد أصدر الرئيس كارتر أمراً بتعميم تطبيق الموازنة الصفرية في باقي الولايـات المتحدة في عام 1977 وعلى أثر ذلك قام مكتب الإدارة والموازنة بإعداد تعليمات تبين

للأجهزة الحكومة كيفية إعداد ميزانياتها على الأساس الصفري، وبناء على ذلك ظهرت موازنة الحكومة الفيدرالية على الأساس الصفري، لأول مرة في السنة المالية 1979 وقد ساعد على تطبيق الموازنة الصفرية في الحكومة الفيدرالية على سرعة انتشارها وتطبيقها من حكومات الولايات وفي الشركات الخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.

طبيعة وموازنة الأساس الصفري:

ويوفر نظام موازنة الأساس الصفري مراجعة تمويل كل برنامج من الصفر بصرف النظر عن التزام الأموال السابقة وهذا يعني أن كل البرامج لابد أن ترجع وبذلك تتعرف موازنة الأساس الصفري على الوظائف والأنشطة التي أصبحت غير فعالة وهذه يمكن إزالتها أو وضعها في درجة متأخرة في سلم الأولويات.

وهذا يتطلب أن يهتم عند إعداد مشروع الموازنة في صيغته النهائية بتقييم البرامج والأنشطة القديمة والجديدة، واتخاذ القرارات الخاصة بها ويستدعي ذلك أم تقوم كل وحدة حكومية بتحديد برامجها وأنشطتها حتى يمكن إنجاز عملية التحليل واتخاذ القرارات المتعلقة بتلك البرامج.

وتسعى القوة الدافعة لموازنة الأساس الصفري إلي توفير برامج بديلة لتحقيق أهداف المنظمة والتقييم التحليلي لتلك البرامج طبقاً لتكاليفها وعوائدها المتوقعة، وتبعاً لنظام موازنة الأساس الصفري يمكن مراجعة المدخلات والنتائج المتوقعة لبرنامج ما سنوياً وفي ضوء هذه المراجعة يمكن اتخاذ القرارات إما بتخفيض التمويل أو إلغاءه أو زيادته ويمكن أيضاً تبرير النفقات على أساس النتائج المتوقعة.

ويتم وضع البرامج إما عن طريق تعديلها لتتلاءم مع إمكانيات العمليات الحاضرة وإما ربط هذه البرامج بتغيير العمليات الحاضرة وتعديل الأهداف لتتناسب مع إمكانيات هذه البرامج وبالتالي تعديل كل من هذه الأهداف والبرامج لتتلاءم مع القيود

المفروضة على النفقات وتعتبر هذه العملية مسألة داخلية كما يمكن تحقيقها بالتخطيط المسبق والموازنة الصفرية.

ولا ريب أن موازنة الأساس الصفري تعاني كثيراً من اسمها الذي يبدوا أنه يعاني من تجاهل أرقام الموازنات السابقة عند إعداد موازنة جديدة والبدء من الصفر حيث أن الترجمة الحرفية للمصطلح لا يوضح الفلسفة الحقيقية للنظام لأن أساس الصفري يعني حقيقة تقييم كل البرامج وخلاصة القول فإن موازنة الأساس الصفري طريقة أساسية تدرس ما يجب أن تفعله المنظمة من خلال إعادة تقييم الأهداف والإستراتيجيات والأساليب والعمليات.

مفهوم موازنة الأساس الصفري:

تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة وتتميز عن الموازنة التقليدية في أنها تستند إلي فكر عملي حديث يساعد على توفير أفضل الظروف الإبداع والابتكار وكسر الروتين الحكومي.

ويتركز المفهوم الأساس للموازنة الصفرية في عدم الاعتماد على معطيات الموازنة في السنة أو السنوات السابقة لإعدادها مما يستلزم إعادة دراسة وتقييم البرامج والأنشطة التي كانت قائمة في الموازنة السابقة من جديد، للنظر في أمر إعادة اعتبارها أو تعديلها أو عدم الأخذ بها في الموازنة القادمة في ذلك مثل البرامج والأنشطة الجديدة.

وتعرف هذه الموازنة بأنها: "أداء إدارية عملية لتقييم الإنفاق" وتهدف إلي إعادة توجيه وتحويل المخصصات من برامج ذات أفضلية متدنية إلي برامج ذات أولوية عالية وهي بهذا تؤدي إلي تحسين الفاعلية والكفاءة وإلي تقليل حجم المخصصات المعتمدة بما يجعلها أسلوب للتخطيط والموازنة.

كما تعرف أيضاً بأنها: "نظام يشتمل على وضع الأهداف وتقييم البرامج، وصنع القرار القابل للتنفيذ بالإضافة إلي عمل الموازنة".

وقد أعتبارها البعض الآخر، "أداة تكفل تحقيق أفضل تخصيص للموارد المتاحة ونوعية أفضل من القرارات التشغيلية، وتحسين سبل الاتصال والمشاركة والدافعية، من خلال تقنين للإجراءات والأساليب المختصة وتخصيص الموارد بما يحقق أقصى استغلال لها، فهي محاولة لخفض تكاليف أداء الخدمات دون جودتها من خلال الربط بين التكاليف والأنشطة في ظل افتراض أن كل بند من بنود الموازنة الجارية يساوي الصفر"

وقد أورد أحد الباحثين مجموعة من التعاريف للموازنة الصفرية نقدم نماذج منها لتوضيح مفهومها ومنها أنها:

- نظام يركز المراجعة، والتقييم والتحليل، على جميع أوجه الإنفاق المقترحة، وليس فقط على الزيادات الحاصلة على معدلات الإنفاق الحالية.
- نظام يفترض عدم وجود أية خدمة، أو نفقة في البداية، والأخذ في الاعتبار الحد الأدني للتكلفة، او أكثر الطرق فعالية، للحصول على مجموعة من المخرجات ووضع الإطاري الذي يمكن بموجبه تقييم فعالية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقاً لهذه الاعتبارات" وذلك حسب مؤتمر الأمم المتحدة المنعقدة بالدنمارك عام **1967**.
- كل عمل إدارةي منظم يتمضن الأخذ بالاعتبار جميع البرمامج والنشاطات التي تواجه متطلبات تحضير الموازنة، وتخطيط البرامج، حسب مكتب الإدارة والموازنة الأمريكي.

ويتضح مما سبق، أن موازنة الأساس الصفري تتطلب إجراء تقييم شاكل لجميع المشاريع التي تتضمنها وثيقة الموازنة العامة دون الالتزام بقاعدة أولوية البرامج التقائمة على المشاريع المقترحة عند توزيع الاعتمادات، وبذلك فهي تفترض تخفيض الاعتمادات المالية، أو إلغاءها للبرامج القائمة إذا تبين عند التقييم أن كفاءتها أصبحت منخفضة أو أن العائد منها أصبح لا يتناسب مع تكاليفها.

وتشير التعاريف السابقة إلي أن الموازنة الصفرية كـأداة للتخطـيط تسـعى إلـي ترشيد تخصيص الموارد المتاحة على مجالات الاستخدام المتنافسـة عليهـا وكـأداة للرقابـة تعطي مرونة أكبر للإدارة الحكومية في استخدم مواردهـا الماليـة بمـا يـؤدي إلـي ترشـيد الانفاق الحكومي.

وهكذا يتضح بأن فلسفة هذه الموازنة بقدر ما تهدف إلي ضغط عملية الانفاق، والرقابة عليها وعدم السماح بالموافقة على أي إنفاق لا يتم تبريره بقدر ما تمثـل أسـلوباً مهما لترشيد عملية اتخاذ الاقخرارات وتخطيط وبرمجة الأعمال والنشاطات لأنها كمـا تفترض أن الموازنة المالية تساوي صـفر كنقطـة بدايـة فإنهـا تفـترض مسـبقاً أن موازنـة الأعمال أو النشاطات أو القرارات تساوي صفراً وأنه كلما أمكن توكيد أهمية عمـل او نشاط أو قرار ما كلما أصبحت موازنة الأعمال تنمو وتتزايـد وبالتـالي كلمـا أصـبحت موازنةالإنفاق تنمو في موازاتها وبصفة عامة يتضح مما سبق أن:

- الموازنة الصفرية لها فلسفة متميزة تعتمد منهج وأسـس ومبـادئ التخطـيط والمتابعة واتخاذ القرارات.
- لفظ "الصفرية" يعني مراجعة وتقييم كل شيء وبالطبع بالاعتماد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترات السابقة.
- لفـظ "الصـفرية" لا يعـني التنكـر لللمجهـوات السـابقة لأن التطـور عمليـة تراكمية.
- عملية المراقبة والتقييم تشمل جميع الأنشطة القائمة والجديدة.
- التقييم والمفاضلة تتم لكل مجموعة قرارية.

وقد أثبت التطبيق صعوبة هذا الأمر إذ تتعذر دراسـة ومراجعـة جميـع الـبرامج والمشاريع سنوياً إنطلاقاً من نقطة الصفر، فلا يمكن عملياً لوحدة حكومية قائمة – مـثلاً – أن تبدأ من الصفر كما أنه لا يمكن أساساً البدء من الصفر ما دامت الوحدة الحكومية قد عملت وستظل تعمل في إطار مجموعة البرامج المتكاملة للقطاع الذي يضمها.

ولذلك قد يكون أسلوب إعداد الموازنة الصفرية صعب التنفيذ من ناحية أنه سوف يضيق أعباء كثيرة لعملية إعداد الموازنة، ومن ناحية أخرى سوف يلقي مقاومة شديدة من هؤلاء الذين يخشعون من القضاء على برامجهم وأنشطتهم عن طريق أسلوب يخضع كل نشاط للفحص السنوي من حيث التكلفة والمنفعة.

الخطوات الرئيسية للموازنة الصفرية:

يؤكد دعاة هذا النظام أن هناك أربعة خطوات رئيسية لابد لكل تنظيم من اعتمادها وبشكل عام فإنه يطلب إلي كل تنظيم يستخدم موازنة الأساس الصفري أن يقوم بالإجراءات التالية:

1/ تحديد وحدات اتخاذ القرارات:

تتطلب موازنة الأساس الصفري تحديد النشاطات الرئيسية لكل منظمة حتى يمكن عزلها من أجل التحليل وصنع القرارات، ويمثل التعرف على وحدات القرارات بداية عملية التنفيذ.

ويقصد بوحدات القرار أصغر المستويات التي تتضمنها الموازنة وتوصف بانها نشاط معين أو مستوى وظيفي ما أو عملية تعيين بطريقة محددة من أجل التقييم الإداري يضمها برنامج أو مجموعة من البرامج الفرعية عند وجود وحدات تنظيمية بالبرامج وفي هذه الحالة تكون موازنة البرنامج الرئيسي مكونة من عدة وحدات قرارية.

وتمثل وحدات القرارات تلك النشاطات التي تقوم بتقديم الخدمات أو إنتاج السلع فهي مجموعة من النشاطات التي يشرف عليه مدير إداري في منظمة ما، وتتمضن البرامج والمشاريع والخدمات التي تقع تحت إشرافه، وتعتبر الوحدات الإدارية التي تتكون منها المنظمة وحدات للقرارات بالنسبة لها، وتعني وحدات القرارات التقسيمات الإدارية الموجودة في المؤسسة والتي يمكن فصلها على حدة لأجل الدراسة والتحليل واتخاذ القرارات.

ويستخدم تعبير وحدة القرارات في المؤسسات التي اعتمدت نظام موازنة الأساس الصفري ليعني المشروعات الرأسمالية، ويترك لكل مؤسسة لتحديد أي وحدات القرار أكثر أهمية، ومن ناحية عملية تقوم الإدارية المركزية بتحديد التقسيمات الإدارية أو البرامج التي تحديد وحدات القراارات وفقاً لها تاركين للمديرين تحديد وحدات قرارات إضافية إن وجدت.

2/ مجموعات القرارات:

تمثل مجموعات القرارات البنية الأساسية التي ترتكز عليها باقي مقومات وإجراءات الموازنة الصفرية إنها بمثابة الوثيقة التي تحدد وتصف كل وحدة قرار يمكن أن تقيمها الإدارة وترتيبها تجاه وحدات القرارات الأخرى، التي تنافسها على المخصصات كما يساعد الإدارة لاتخاذ قرار الموافقة عليها من عدمه.

وتعتبر مجموعات قرارات من حيث الشكل وثائق تعرض وصف البرامج والأنشطة التي تتكون منها الوحدة القرارية ومبررات وجودها بما يساعد الإداةر على الحصول على المعلومات الضرورية لتقييم وحدات القرار.

ويقصد بمجموعات القرار المستويات البديلة للخدمة أو الوظيفة أولها المستوى الأدنى لأداء الوظيفة وثانيها المستوى الحالي لأدائها، وثالثها الأداء التطور لأدائها أو الأموال اللازمة لتحسين الخدمة المقدمة حالياً أو لاستخدام برامج جديدة.

وتمثل كل مجموعة من القرارات دراسة عن برنامج أو نشاط متضمنة تحليلات وافية عن النفقات وأهدافها والنتائج المطلوب تحقيقها مع تحديد أساليب العمل المختلفة لأداء مقاييس الأداء التي اعتمدتها الدراسة في حساب التكاليف كما توضح مبررات تنفيذ العمل والنتائج التي من المتوقع أن تحصل في حالة عدم تنفيذ ذلك العمل المقترح.

وتتعبر عملية وضع البدائل الوسيلة الفعالية في تطوير مجموعات القرارات علماً أنه يمكن الوصول إلي مجموعات القرارات من خلال:

- تحديد البدائل اللازمة لتحقيق الأهداف وتقييمها واختيار البديل الأمثل.
- تحديد المستويات المختلفة للجهد للازمة للقيام بالنشاطات بعد اختيار البديل الأمثل لتحقيق الهدف.

3/ ترتيب مجموعات القرارات وفقاً للأولويات:

تشمل هذه الخطوة على ترتيب وتنسيق وتقييم مجموعات القرارات وفقاً لأهميتها النسبية في سلم أولويات المجتمع لتهيئتها لغرض اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها وتقوم عملةي الترتيب هذه على النتائج المنتظرة أن تحققها كل مجموعة قرارية من خلال تحليل تكلفة النفقة والعائد وبالشكل الذي يسمح بالتخصيص الأمثل للموارد المحدودة.

وتتمثل أهمية خطوة ترتيب مجموعات القرارات في أنها تمد الإدارة بأسلوب لتوزيع الموارد المحدودة مما يمكنها من إعطاء الإجابة على السؤالين التاليين:

- أين وكيف نستطيع إنفاق أموالنا بأكثر درجة من الفعالية؟
- ما هو حجم الأموال الواجب إنفاقها؟

وتستطيع الإدارة الإجابة على هذه التساؤلات عن طريق جدولة مجموعات القرارات وفقاً للمنافع المتناقصة للوحدة أو المؤسسة، ومن ثم تحديد المنافع المتوقعة على كل مستوى من متسويات الإنفاق، كما تدرس النتائج المتوقعة لعدم إقرار مجموعات القرارات ذات المستوى الأقل من المستوى المقترح والمعتمد ومهما يمكن حجم المؤسسة أو شكل المراجعة التي تقوم بها الإدارة العليا، فإن مجموعات القرارات وترتيب الأولويات تشكلان الحجر الأساسي لتحليل واتخاذ القرارات.

وعندما يتم ترتيب مجموعات القرارات تستطيع الإدارة بعد ذلك تخصيص المماود المتاحة على هذا الأساس حيث تقوم بتمويل الأنشطة الأكثر جدوى ومنفعة سواء كانت أنشطة قائمة حالياً أم أنشطة جديدة وتعد الموازنة النهائية بأخذ المجموعات التي وافق على

تمويلها ومن ثم تصنيفها في وحدات الموازنـة المناسـبة، وإضـافة التكـاليف المحـددة لكـل مجموعة من أجل تحديد موازنة كل وحدة تنظيمية على حدة.

4/ إعداد الموازنات:

في هذه الخطو يتم إقرار مجموعـات القـرارات الـتي تم اختيارهـا وترتيبهـا وفقـاً لأولوياتها وأهميتها في تحقيق الأهداف الرئيسية للحكومة لتوزيع المـوارد الماليـة المتاحـة لتمويلها حيث تخصص الموارد أولاً للمجموعات القرارية التي في قمة ترتيـب الأولويـة، ثم المجموعات التي تليها في الترتيب إلي تطابق المبالغ المخصصة للمجموعات مع الموارد المتاحة.

وقد تبين من الممارسة العملية لإعداد الموازنـات سـواء أكـان ذلـك في القطـاع الحكومي أم في القطاع الصناعي وجود مشاكل عامة تتعلق بـإجراءات الموازنـة نوجزهـا فيما يلي:

- تاخر مدراء الوحدات التنظيمية في وضع الأهداف التي علـى أساسـها يـتم التخطيط، أو وضع أهداف غير واقعية لا يمكن تحقيقهـا في ضـوء الامـوال المخصصة لها.
- عدم إعطاء الأهمية اللازمة للبدائل المتعلقة بقـرارات التشـغيل، وذلـك في حدود الاموال المتاحة.
- عدم ربط الأموال المعتمدة في الموازنة حسب التغـيرات في حجـم العمـل، والمسؤوليات التي تقوم بعملةي التنفيذ.

وغذا كانت كفاءة الموازنة الصفرية في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد المتاحة بين عدد كبير من مجموعات القرارات قد يصبح أمراً يكتنفه غموض كثير، فـإن الموازنـة الصفرية قد تفقد بعـض صـلاحياتها كـأداة للتخطـيط تحقـق مبـدأ الرشـد في الاختيـار والتوازن بين الأهداف والموارد المتاحة.

تقييم موازنة الأساس الصفري:

إن أسلوب موازنة الأساس الصفري لا يعتبر مرحلة مستقلة من مراحل إصلاح الموازنة العامة، ولكنه تطوراص وتعديلاً يتعلق بجانب النفقات في نظام التخطيط والبرمجة والموازنة وقد صاحب هذا التطو بعض الفوائد والنقائص التي ساهمت في رسم ملامحه الرئيسية.

فوائد موازنة الأساس الصفري:

يحقق استخدام موازنة الأساس الصفري فوائد كثيرة وقد نالت الاهتمام اللائق لقدرتها على:

- **رفع كفاءة نشاطات التخطيط والرقابة في المنظمة، وإعطاء مرونة كبيرة في عملية اتخاذ قرارات تمويل الأنشطة الحكومة الجارية.**
- **التعرف على كل النشاطات وتقييمها وتبريرها ثم الكشف عما إذا كانت النشاطات الجارية كافية وفعالة أو يجب تخفيضها من أجل بناء نشاطات وبرامج جديدة أو من اجل تخفيض الموازنة.**
- **القدرة على تخفيض الموازنات أو الحد من الزيادة فيها بطريقة تمكن من الخصيص الفعال للموارد.**
- **توفير معلومات أكثر وأفضل لعدم طلبات الموازنة.**
- **تفرض على مديري الوحدات الحكومية ضرورة اكتشاف أهداف وحداتهم بما يعزز أندماجهم في صياغة الموازنة وتساعد على تقييم نتائج نشاطاتهم وقياس كفاءتهم.**

وبالإضافة إلي ذك يرى أحد الباحثين أن الفوائد التي يمكن أن تحققها كل وحدة تنظيمية استخدام الموازنة الصفرية، يمكن تقسيمها إلي ثلاث مجموعات هي: تحسين

الخطط والموازنات، الحصول على الفوائد التي تحققت خلال سنة التشغيل، وتطوير فريق الإدارة.

وقد تؤدي موازنة الصفرية إلي تخفيض معدلات الضرائب على المدى البعيد عن طريق ما توفره من موارد نتيجة لترشيد الإنفاق ما يترتب عليها من خفض متوسط تكلفة وحدة الخدمة الحكومية.

نفائص موازنة الأساس الصفري:

تتميز موازنة الأساس الصفري ببعض النقائص النظرية والهيكلية الكامنة فيها ففي إطارة هذا النظام يمكن أن تكون هناك حاجة زائدة إلي استغراق المديرين والإدارة بدرجة أكبر مما في عملية الموازنة التقليدية، كما قد يشعر بعض المديرين والموظفين بالتهديد من جراء نظام يقيم فعالية برامجهم، بما يجعل تنفيذ موازنة الأساس الصفري مهدد بعراقيل بيروقراطية وقد يقابل المديرين بعض المشاكل في تحديد وحدات القرار المناسبة وتطوير بيانات كافية لتحقيق تحليل فعل والتعرف على الحد الأدنى للمجهودات بالإضافة إلي مشاكل ترتيب البرامج المختلفة طبقاً لاسبقيتها وقياس الأداء وتأثيره على التحليل.

برغم من أن موازنة الأساس الصفري هي آخر التطورات الحادثة في أساليب إعداد الموازنات، إلا أنه وجهت إليها بعض الانتقادات الأخرى، أهمها:

- نقص المعايير الضرورية لعملية تقييم ومراجعة البرامج الحكومية.
- الارتفاع الكبير في تكاليف تطبيقها حيث تستلزم تدريباً خاصاً ومهارات عالية المستوى للموظفين الذين سوف يتولون تنفيذها.
- أنا لم تكتمل لتصبح نظاماً جديداً وبديلاً لأنظمة الموازنة الحكومية لا من حيث هيكلها التنظيمي ولا من حيث اعتمادها تبويبات معينة خاصة بها ذلك أن هذا النمط

من الموازنة أساساً إلي مفهوم جيدد لوسائل وطرق إعداد الموازنةوفقاً لقاعدة صـفرية، لا تأخذ بعين الاعتبار النفقات السابقة.

وعلى العموم يمكن تقسيم المشاكل التي يجـب أن نتوقعهـا عنـد تطبيـق الموازنـة الصفرية، إلى ثلاث مجموعات هي: المخاوف والمشاكل الإدارية، ومشاكل تكوين وإعداد مجموعة القرارات ومشاكل عملية ترتيب الأولويات.

ورغم هذه السلبيات فإن موازنة الأساس الصفري هي اتجاه لتطوير نظام الموازنة يقوي ويـدعم الأنظمـة الحديثـة للموازنـة العامـة، وخاصـة نظـام التخطـيط والـبرامج والموازنة، وهي أعداء غالية الثمن ولكنها مفيدة للتخطيط والتنفيذ غير أن نجاحها يتطلب دعم ومشاركة كبار المديرين في كافة مستويات المنظمة.

الملامح الرئيسية للموازنة الصفرية:

تتميز موازنة الأساس الصفري ببعض الجوانب، وتشترك مع الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة في جوانب أخرى منها:

- اعتماد هيكلها التبويبي على البرامج والأنشطة أكثـر مـن اعتمادهـا علـى التقسـيمات الخاصة بالأهداف.
- اعتمادها على طرق التحليل الاقتصادي وتحليل التكلفة والعائد في اتخـاذ القـرارات بالإضافة إلي البيانات والمعلومات الإحصائية لاستخدام بعـض الوسـائل الفنيـة مثـل البرمجة الخطية وتحليل الاحتمالات.
- انطلاق إعدادها من الصفر أي رفض المسيرة التاريخية المعتمـدة أو المنفـذة في السـنة أو السنوات السابقة، وإعادة دراسة كفاءة الإنفاق عند كل عملية لإعداد الموازنة المقبلة.
- اهتمامها بالمدخلات والمخرجات لكـل وحـدة قائمـة بـذاتها أي اهتمامهـا بالاقتصـاد الجزئي وبالنظرة التفصيلية في التخطيط الكمي.

- تأكيدها على تقسيم كل نشاط إليمجموعات قائمة بذاتها، حتي يمكن ترتيب البرامج حسب أولوياتها.
- تحليلها لكل نشاط على حدة وأثره على الموازنة.
- تأكيدها على وضع ميزانيات بديلة لتنفيذ البرامج والأنشطة.
- اختيارها للأولويات بحسب أهميتها في تنفيذ البرامج في إطار البدائل المطروحة لاتخاذ القرار المناسب الذي يحقق الأهداف المطلوبة.

3/ نظام التخطيط والبرامج

تمثل الموازنة جزءاً من حركة أكبر للإصلاح تهدف إلي تقوية الرقابة الحكومية على كل المستويات فقد انتقل تطور الموازنة من الرقابة إلي الإدارة ثم التخطيط وقد بدأ التوجه نحو التخطيط للدورة المتنامي للتحليل الاقتصادية في تشكل السياسة المالية وسياسة الموازنة وزيادة القدرة على التحليل الموضوعي لعملية صنع السياسة نتيجة تطور الوسائل التقنية للحصول على المعلومات وصنع القرار.

وقد ظهر نظام التخطيط والبرمجة والموازنة لمحاولة القضاء على السلبيات موازنة البرامج والأداء وهو بذلك يمثل مرحلة من مراحل إصلاح الموازنة العامة، حيث تحول الاهتمام إلي الإدارة العليا لمساعدتها على أداء وظائفها التخطيطية واتخاذ القرارات وبذلك أصبح اهتمام الموازنة مركزاً على محاولة ربط السياسية المالية والاقتصادية للدولة بخطة اقتصادية معينة بواسطة مجموعة من البرامج والأنشطة تهدف إلي تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة. ويمكن تقديم صورة عن هذا النظام من خلال التعرض إلي العناصر التالية:

- ماهية نظام التخطيط والبرمجة والموازنة.
- مكونات نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ومشكلاته.

ماهية نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

ويتضح من تسمية هذا النظام أنه يعتمد على الربط والتكافل بين ثلاثة عناصر أساسية هي:

- **التخطيط: وهو عملية تحديد الأهداف المطلوبة تحقيقها في المدى الطويل تحديداً دقيقاً.**
- **البرمجة: وهي عملية تحديد الخطوات الضرورية لتنفيذ الأهداف المطلوبة تحقيقها عن طريق استخدام الأساليب العلمية الحديثة في مجال اتخاذ القرارات وذلك للاختيار بين البرامج والأنشطة المختلفة التي يمكن أن تحقق تلك الأهداف.**
- **الموازنة: وهي عملية ترجمة قرارات التخطيط والبرمجة إلي خطط مالية في حدود الموازنة المالية المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.**

ولقد ساعد على ظهور نظام التخطيط والبرمجة والموازنة التطور في الأساليب العلمية في مجالين اتخاذ القرارات والمعلومات كاستخدام أسلوب تحليل التكاليف والعائد وتحليل النظم في القرارات المتعلقة بعملية الموازنة بالإضافة إلي الحاجة إلي إدماج الخطط طويلة الأجل مع الموازنة العامة.

وقد عرف هذا النظام عدة مراحل ومستويات من التطبيق ساهمت في توضيح مفهومه.

مراحل ظهور نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

تمثل الفكر الأساسية لنظام البرامج بالربط بين نظام التخطيط العسكري الذي يغطي سنوات متعددة ونظام موازنة السنة الواحدة ويتم ذلك من منطلق أن معرفة حجم التكلفة يحدد الاحتياجات اللازمة من الموارد المالية والبشرية لمدة خمس سنوات قادمة في الوقت الذي يرسم فيه صورة الموقف بالنسبة للقوات المسلحة لمدة ثلاث سنوات أخرى.

ومن شأن ذلك أن يعطي أصحاب القرار في السلطتين التشريعية والتنفيذية فكرة عن أثر القرارات التي تتخذ في الوقت الحالي على الموقف الدفاعي في المستقبل.

وقد ظهر نظام التخطيط والبرمجة والموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة الانتقادات والدراسات المقدمة حول نظام الموازنة العامة مـن طـرف الكـونغرس الـذي اعتاد أن يوجه ملاحظات أثناء مناقشته لبرامج موازنة وزارة الدفاع، وخـبراء الاقتصـاد الذين أبدو آراءهم ونشروا مقالاتهم حول نفقات وزارة الـدفاع واتجاهاتهـا حيـث أدت الانتقـادات والدراسـات الموجهـة إلـي موازنـة وزارة الـدفاع إلـي الـتفكير في تحـديثها وتطويرها.

ففي عام **1960** قدم وزير الدفاع وصفاً لموازنة وزارته على أساس ستة برامج على مستوى القوات المسلحة، مع دراسات تفصيلية عن طل برنامج منها.

أما في عام **1961** فدق أصدر رئيس الجمهورية كيندي لوزير دفاعه تـوجيهين رئيسيين بشأن موازنة الدفاع تضمن التوجيه الأول العمل على تطوير القـدرات الحربيـة الضرورية لتدعيم سياسة أمريكا الخارجية، بغض النظر عن الحدود القصـوى التحكميـة للموازنة وتضمن التوجيه الثاني تدبير وتشكيل هذه القوة بأقل تكلفة ممكنة.

وقد تمكن المراقب العام للرقابة المالية لوزارة الدفاع من ترجمة توجيهات الرئيس كندي وذلك بمساعدة فريق من مصممي النظام الأكفاء، من التوصل إلي أسلوب برنامج للوزارة للسنوات الخمـس المقبلـة بالاسـتناد إلـي دراسـات تحليـل الـنظم للمـدخلات ودراسات اختيار البدائل للبرامج.

وهكذا وفي عام **1963** أقر وزير الدفاع البدء بالعمل في مرحلة تجريبية لتطبيق الأفكار الجديدة، ووضعها تحت الاختبار خلال السنتين التاليتين **1963-1964**.

وقد اعتبر العامان المذكوران بمثابة فترة تجريبية لإدخال التعديلات اللازمة حيث قامت الإدارات العسكرية في بعض الحالات بتعديل نظم الإدارة بما يلاءم ناظم البرامج،

بينما تم تغيير نظام البرامج ذاته في حالات أخرى لكي يتوافق مع النظم الإدارية المعمول بها.

وبعد إن تبلورت الجهود المبذولة خلال الفترة التجريبية التي امتدت طوال السنتين السابقتين، أصدرت وزارة الدفاع في بدية عام 1965 منشورات بتعليمات تطبيق نظام جديد للموازنة تحت عنوان " نظام التخطيط والبرمجة والموازنة" وقد اعتبر هذا النظام اتجاهاً حديثاً وتطوراً لنظام الموازنة بعد موازنة البرامج والأداء.

وفي عاد 1965 قام المراقب العام للرقابة المالية بتدعيم وتطوير أساليب استخدام هذا النظام.

وأما في السنوات التالية فقد عملت وزارة الدفاع على إجراء تغيرات جوهرية في خطط عملها، أهمها التفرقة بين جهود التخطيط والبرمجة بالنسبة للموضوعات الأساسية لاتجاهات القوات المسلحة والقرارات وبين القرارات الثانوية الأخرى.

وخلال هذه السنوات بدأ نظام التخطيط والبرمجة والموازنة في اجتذاب انتباه عدد من الأجهزة والإدارات الحكومية، وفي الحصول على ثقة الرئيس الأمريكي جونسون الوضع الذي أداه إلي أن يوصي بضرورة تطبيق هذا النظام قبل فيفري 1966 في كافة الأجهزة والإدارات الحكومية المركزية والمحلية.

مفهوم نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

لقد ظهر نظام التخطيط والبرمجة والموازنة لعلاج عجز موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصارها على الأجل القصير فقط. وعدم المفاضلة بين البرامج التي تدرج في الموازنة بما بفضي إلي اختيار أفضلها.

ونتيجة لتوسع مختلف الدول في الاعتماد على التخطيط الشامل، مع إتباع نظام الموازنة التقليدية الذي لم يعد يتلاءم مع متطلبات التخطيط، فدق سعت الحكومات إلي تطوير نظام الموازنة العامة بما يجعله يتلاءم مع اتجاهات التخطيط الشامل للاقتصاد الوطني، وذلك بالاستفادة من التجربة الأمريكية الرائدة في تحول الاتجاه الإداري للموازنة إلي الاتجاه التخطيطي.

وقد أثر في مجرى هذا التحول ثلاث تطورات وهي:

4) ازدياد أهمية ودور التحليل الاقتصادي في تشكيل السياسة المالية وسياسة الموازنة.
5) تطور الأساليب الفنية لجمع وتحليل المعلومات واتخاذ القرارات.
6) زيادة قيمة الأهداف المحققة نتيجة ربط الموازن بالخطة العامة للدولة.

ويهدف هذا التحديد الأساسي في المجال الإجرائي للموازنة إلي مساعدة الإدارة على اتخاذ أفضل القرارات لتخصيص الموارد بين الوسائل البديلة لتحقيق أهداف الحكومة وينطوي في جوهره على تطوير وتقديم المعلومات ذات الشن بأوفى مضمون لمعظم الاتجاهات البديلة للتصرفات.

وهو لا يمتد إلي عمليات الاختيار ذاتها وإنما يوجه اهتمام متخذي القرارات من خلال توضيح العائد من البدائل المختلفة إذا ما قرون بالموارد المحدودة للتفضل بينهما بما يمكن من اتخاذ القرار الملائم، حيث أن لهذا الأسلوب قدرة على توسيع نطاق البدائل المتاحة للاختيار وتبسيط صورة المقومات والنتائج المحتملة.

ويعتبر آخر يهدف هذا النظام من جهة إلي وضع تحت تصرف المكلفين باتخاذ قرارات تقسيم النفقات العامة الإجراءات التي تسمح لهم بإجراء الاختيار بالكيفية الأكثر عقلانية ومن جهة أخرى للتأكد من أن القرارات قد تم تنفيذها بفعالية واقتصاد.

وهذا ما جعل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة يتميز عن الأنـواع السـابقة مـن الموازنات ببعض السمات البارزة التي يـأتي في مقـدمتها تركيـز النظـام علـى الأهـداف الأساسية للحكومة والتي بتحديدها تتسع الآراء وبالتـالي اتسـاع مـدى دراسـة البـدائل ولذلك يجب أن تحظى الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة بدراسـة عميقـة ولا تبـدأ برامج ونشاطات الحكومة وتنتهي بانتهاء السنة المالية، حيث تعتبر فترة الخمـس سـنوات فترة مناسبة للتخطيط لأكثر من سنة واحدة في إطار عملية الموازنة.

ولذلك فمن الوجهة المثالية يجب أن يميز تحليل النفقات والعوائد كل الفترة التي يتوقع خلالها أن يكون هناك تأثير معين كما يجـب ربـط كـل المعلومـات التحليليـة الـتي يوفرها هذا النظام بعملية صنع قرار الحكومة لاسيما عملية الموازنـة بمـا يجعـل التحليـل ينفذ إلي قرارات البرامج أي أنه يسعى إلي إنفاذ التحليل إلي القرارات بـدمج التحليـل والتخطيط وحصة الموازنة إنه هيكل القرارات ولذلك يرتبط بالعناصر الأخـرى لعمليـة القرار.

كما يطمح نظم التخطيط والبرامج والموازنة إلي أن يكون نظام متعدد الأغراض يركز على التخطيط ثم الرقابة والإدارة، وتهـدف أسـبقية وظيفـة التخطـيط إلـي تقيـيم وصياغة أهداف وسياسات المستقبل وترشيد صنع السياسـة بتـوفير معلومـات وبيانـات بقصد تسهيل إنجاز الأهداف المختارة بكفاءة وذلك يبين أن التركيـز في هـذا النظـام قـد انتقل من المدخلات إلي المخرجات التي تعكس الخيارات المتعلقة بالأهداف.

ومن ثم فإن نظام التخطـيط والـبرامج والموازنـة يركـز علـى الأهـداف العامـة للمجتمع، وتخطيط البرامج الكبيرة انطلاقاً من الأسس والمفاهيم التي تمثل الخطوات التي يتكون منها هذا النظام وهي:

- تحديد الأهداف القومية العامة حسب أولوياتها.
- العمل على تحليل البدائل المؤدية فعلاً للأهداف وتطويرها.

- تحديد التكاليف المتوقعة للبرامج والنتائج المرتقبة من هـذه الـبرامج خـلال عدة سنوات.
- العمل على تحسين أداء الأجهزة الحكومية بما يضمن الحصول على النتـائج تعادل ما أنفق عليها.

والواقع أن هذه عمليات متابعة تمثـل دوره متكاملـة تبـدأ بـالتخطيط وصـياغة الأهداف، ثم تحديد البرامج والأنشطة الـتي تجسـد هـذه الأهـداف، وأخـيراً البحـث في مصادر التمويل عن الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والأنشطة المخططة.

تعريف نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

ويتضح مما سبق، أن هذا النظام يمثل اتجاهاً تخطيطياً وظيفته الأساسية هي توجيه متخذ القرار لمشكلة الاختيار لتوضيح مدى النفع الناتج عن البدائل المتاحة إذا ما قورنت بالموارد العامة النادرة بحيث تستطيع الإدارة العليا أن تتخذ القرار المناسب.

ولذلك يعرف نظام التخطـيط والـبرامج والموازنـة بأنـه: "مـنهج علمـي لاتخـاذ القرارات يمن من قياس التكلفة والعائـد للاسـتخدامات البديلـة للمـوارد الاقتصـادية، وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنتظمة في صياغة السياسات، واتخـاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة".

ويمكن تعريف هذا النظام على أنه: "الموازنـة الـتي تأخـذ في الاعتبـار التخطـيط الشامل وتبويب اعتماداتها طبقاً للوظائف الأساسية وتحديد تكلفة الوظائف أو الأنشطة في الوحدة التنظيمية".

كما يعرف هذا النظام أيضاً بأنه: "محالة للربط بين الرقابة المالية وصـنع السياسـة" وأن روحه هو "التزاوج بين التخطيط البرامج والموازنة، وبدون هـذا الاتجـاه لا يسـتطيع المخططون بسهولة أن يكونوا على اتصال بالقيود التي تفرضها الموارد النادرة بينما يمكـن بسهولة فصل المسئولين عن الموازنة عن محتوى الخطط والبرامج".

وبذلك يتميز هذا النظام بجملة من الخصائص تدور في جوهرها حول وسائل أساسية هي:

- تخطيط الأهداف العامة لفترة طويلة هي عادة خمس سنوات، مع تحديد نصيب كل سنة من الاعتمادات بالإضافة إلي تحديد المسؤوليات والسلطات سنوياً.
- احتلال الوظيفة التخطيطية الأهمية الأولى والأساسية، قبل الوظيفة الرقابية والإدارية، واعتبارها مسئولية مركزية، خلافاً للمسئولية الرقابية التي تمثل مهمة لا مركزية.
- مراجعة البرامج والخطط باستمرار مع تعديل البرامج المستقبلية نتيجة أم قد يتأكد من خلال السنة الجارية، ومن خلال المقارنات والتحليل الدوري للبدائل المتاحة.
- تصنيف أنشطة الحكومة طبقاً للأهداف المخططة للدولة وتكاليفها واختيار أفضل البرامج لتحقيق ذلك، أي الاهتمام بالمخرجات.
- تدقيق قرارات الموازنة من أعلى إلي أسفل، حيث تترجم الأهداف العامة إلي برامج يتم توزيعها على الوحدات التنفيذية والتزام الوحدات التنفيذية بما حدد لها من تقديرات التحقيق الأهداف العامة.
- اهتمام السلطة التشريعية بالأهداف العامة، واعتمادها على دراسات التكلفة والعائد للتقييم والمقارنة بين البدائل الممكنة لاتخاذ القرارات التي تحقق تلك الأهداف.
- الاهتمام بالأهداف، ولذلك يوفر هذا النظام المعلومات عن الأداة التي تحقق هذه الأهداف، وهي البرامج ذاتها ثم كيفية الاختيار بين البدائل المكنة من ناحية التكلفة والعائد.
- قيام الجاهز المركزي للموازنة بتقييم كل برنامج في ضوء الأهداف العامة المحددة سلفاً.

مكونات نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ومشكلاته:

يستند نجاح نظام التخطيط والبرمجة والموازنة على مجموعة من المقومات الأساسية التي يتكون منها، ويمر عبر مجموعة من المراحل اللازمة لإعداده، غير ان النقائص التي يعاني منها تمثل المشكلات الكبرى التي تحد من قدرته في توسيع مساهمته الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي.

المكونات الأساسية لنظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

تعرض الصورة المثلى لمقومات نظام التخطيط والبرامج والموازنة بالشكل التالي:

أولاً: المسار التقاطعي لهيكل برنامج الحكومة:

ويتمثل في حلقات الربط بين مختلف الوظائف، حيث يتم بموجبه تجميع أنشطة الحكومة في مجموعات تساهم كل واحدة منها في تحقيق هدف من أهداف الحكومة، بغض النظر عن الإدارات المنفذة لهذه الأنشطة، وبذلك يعمل المسار التقاطعي على المقاربة والتوافق بين تشعب البيانات والمنظمات التي تنشأ عن الهداف المتعددة لعملية الموازنة.

ثانياً: التخطيط لفترة طويلة الأمد:

لقد وقع الاختيار على مدة خمس سنوات كمدة مناسبة لنظام التخطيط والبرامج والموازنة فهناك خطة مقررة متعددة السنوات تتكون من جزأين أساسيين هما: الخطة المالية: التي تبحث في جميع التكاليف الخاصة بالخطة، والبرامج أو جانب المخرجات: الذي يوضح فيه نطاق وحجم البرنامج المقرر في اللحظة.

ثالثاً: تحليل البرنامج:

يعتبر التحليل من العناصر الأساسية لنظام التخطيط والبرامج والموازنة ويشمل على تحليل الوسائل البداية لتحقيق أهداف الحكومة، حيث تعتمد التحليل على الأهداف

الأساسية المقررة في الخطة الحكومية، وتحليل البـدائل المتاحـة لتحقيقهـا والمفاضـلة بـين التقدير المتاحة للتكاليف لهذه البـدائل عـن كـل سـنة ماليـة في الخطـة، والعلاقـات بـين البرامج، ولأغراض التحليل تستخدم مجموعة من الأسـاليب الحديثـة مـن بينهـا الـنظم وتحليل تكلفة العائد وتحليل العمليات.

رابعاً: تحديث البرنامج:

يتطلب نظام التخطيط والبرامج والموازنة دقة كافية لمراجعـة المقـررات الخاصـة بالموارد، وجعلها متابعة لأحداث البيانات المعاصرة، ولذلك ينبغـي أن يتـوفر في النظـام عنصر للاستجابة للاحتياجات والمعلومات المـتغيرة حيـث يمكـن لآخـر برنـامج متعـدد السنوات والخطة الماليـة أن يشـكلا منطلقـاً لاقـتراح التعـديلات الممكـن إدخالهـا علـى البرنامج.

مراحل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

تمر عملية إعداد نظام التخطيط والبرمجة والموازنة على عدة مراحل منها:

أولاً: صياغة الأهداف:

وهي المرحلة الأولى وتتمثل في تحديد طبيعة الأهداف الحاضرة والمستقبلية بدقة، ومن أجل ذلك ينبغي ضبط التقدير الكمي للأهـداف أي الاحتكـام إلـي معـايير قابلـة للقياس ويتطلب ذلك إحصاء الموارد المتاحة وتلك المحتملة في القريب العاجل من أجـل تحقيق الأهداف.

وبمجرد صياغة أهداف الـبرامج فإنـه ينبغـي التأكـد مـن مـدى قبولهـا سياسـياً واقتصادياً واجتماعياً بالإضافة إلي مدى إمكانية تحقيقها فنياً.

ثانياً: تصميم هيكل البرنامج:

يستخدم هيكل البرنامج لتقديم بيانات الموازنة كإطار يتم من خلالها تخصيص الموارد المتاحة، وينقسم إلي مجموعات متكاملة من البرامج، أو متبادلة، هي تجميع لبرامج تخدم الهدف العام المطلوب تحقيقه، وبشكل يسمح بإجراء المقارنات للتكلفة والعائد للبرامج التبادلية، ومن ثم بحسب اختيارها حاملة لمقومات تحليل البرامج كتميزها بناتج نهائي أو أهداف مألوفة.

ثالثاً: تقييم البرامج:

تتم عملية تقييم البرامج بغرض التأكد من أنها تحقق الأغراض المستهدفة منها، ويمثل ذلك احد الوسائل التي تكفل كفاءة الإنفاق عليها، وتتم عملية التحليل بتحديد الأهداف الأساسية والبدائل الرئيسية وأفضل التقديرات المتاحة، والاقتراحات الرئيسية واثر البرامج المقترحة على البرامج الأخرى، ويجب أن يتم التحليل السابق في ضوء عدة اعتبارات منها القيود السياسية والتشريعية والمعلومات الكمية والنوعية.

رابعاً: تقدير البرامج:

إن تقدير تكاليف وفعالية البرامج يتم من خلال التفضيل بين البدائل على أساس التكاليف المرتبطة بكل واحدة منها، أو على أساس مدى مساهمتها أو فعاليتها في تحقيق أهداف البرنامج ومن ثم فلابد من منظور اجتماعي أو قومي في معالجة التكاليف بحيث تتضمن كافة التضحيات التي تحملها المجتمع نتيجة إتباع برامج معينة.

خامساً: تحديد المعايير:

وفي هذه المرحلة يتم تحديد مجموعة من المعايير لترشيد عملية الاختيار بين البدائل ويجب أن تكون المعايير وثيقة الصلة بمواضيع القياس وتعكس كافة الآثار المرتبطة بالأهداف ويمكن التعبير عنها كمياً وبالرغم من أن نظام التخطيط والبرمجة والموازنة يقدم

إمكانية المساهمة في مواجهة مشكلات المجتمع بطريقة شمولية إلا أنها يعاني مـن بعـض جوانب القصور التي تحد من فعاليته.

مشكلات واجهت نظام التخطيط والبرمجة والموازنة:

بالرغم من المزايا والفوائد العديدة التي رافقت ظهور هذا النظام والمتمثلة خاصة في تطوير استخدام الموازنة في ترشيد الإنفاق العـام وتـوفير أسـباب الكفـاءة في تشـغيل القطاع العام، من خلال زيادة التقارب بين أجهـزة التخطيطـي وأجهـزة الموازنـة العامـة والعمل على التنسيق المستمر بين وظيفة كال منهمـا إلا أن التطبيـق واجهتـه مشـكلات كثيرة حالت دون تطوير النظام واكتمل جوانبه، مما جعله عرضة للعديد من الانتقـادات لدرجة إن كثيرين من الذين يعملون في هذا المجال كتبوا عن الأسباب المدية لفشـل هـذا النظام بل إن البعض منهم ذهب إلي إسقاط كلمة "نظام" من التعبير المستخدم له، وطالب بالعودة إلي موازنة البرامج والأداء، وحجتهم في ذلك أن عملية التطبيق تواجه مجموعـة من المشاكل والتعقيدات التي قد لا يسـهل تذليلـها وأبـرز مـا يمكـن الإشـارة إليـه هنـا الانتقادات التالية:

أولاً: ضعف التقييم المستمر:

تركيز اهتمامها على تقييم جدوى البرامج والأنشطة الجديدة مع عدم الاهتمـام المناسب بتقييم البرامج والأنشطة بشكل مستمر في السنوات الثالث السابقة للتأكـد مـن منفعتها.

ثانياً: التقليل من أهمية العامل السياسي:

يركز التحليل على العقلانية الاقتصادية، ويقلل من أهمية المنـافع السياسـية، في حين أن الموازنة تتأثر بالعوامـل السياسـية والاجتماعيـة في الدولـة كمـا تتـأثر قراراتهـا بالجماعات الضـاغطة ومصـالحها، بمناقشـات المجـالس التشـريعية والمسـئولين في الجهـاز

الحكومي، فهي لا تتأثر فقط بالنتائج المادية لتنفيذ البرامج لذلك يكون من غير الملائم تجاهل الجانب السياسي خاصة في قرارات المالية العامة.

ثالثاً: عدم إدراك طبيعة النظام:

تعددت المشكلات الناجمة عن عدم إدراك الإدارة المالية لطبيعة هذا النظام ومنها:

- عدم تحديد ما هو مطلوب من الإدارة الحكومية تحديداً دقيقاً.
- عدم توافر قاعدة بيانات سليمة تغذي ما يحتاج إليه هذا النظام.
- عدم توافق السياسة المالية مع الواقع الفعلي.
- عدم التكامل في تطبيق النظام مع المعليات المتبعة في إعداد الموازنة.
- عدم حساسية النظام تجاه المواقف التقليدية والعلاقات الإنسانية.

رابعاً: مشكلة اختيار المعايير:

يتمثل الجزء الأكبر من عملية تخطيط البرامج في محاولة تقدير مساهمة كل برنامج بديل أو مجموعة من البرامج في تحقيق الأهداف الأساسية للحكومة، بحيث تنشأ الحاجة إلي معايير التقييم من ندرة مصادر التمويل والموارد الطبيعية، فلا يتاح منها قدر يكفي لإشباع كل الحاجات والرغبات، وهكذا تنشأ مشكلة الاختيار وتظهر الحاجة إلي تقييم المقترحات للوصول إلي أفضل استخدام للموارد المتاحة، ويتوقف اختيار المعايير على الأهداف المرسومة ولذلك فإن عملية اختيار المعايير غالباً ما توحي بالحاجة إلي مراجعة الأهداف وبذلك يظهر الأثر المتبادل لعمليتي وضع الأهداف والمعايير.

خامساً: التداخل بين الأجهزة الحكومية:

يقدم الواقع العملية حالات كثيرة من صعوبة التداخل بين الأجهزة الحكومية المتعددة فيما يتعلق بنشاطات البرنامج الواحد، حيث تكون النشاطات التي يمكن أن تكون برنامجاً متكاملاً موزعاً إدارياً بين عدد من الوزارات أو المصالح والهيئات وأنه لا

يسهل تطوير الوسائل العملية القادرة على تحديد هذه النشاطات وعناصرها وتجميعها في برنامج واحد.

وعلى العموم فقد كان وراء فشل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة عدة عوامـل أدت إلي التراجع في تطبيقها يمكن تلخيصها في ثلاث عوامل رئيسية وهي:

4- عوامل مفاهيمية وأيديولوجية تتعلق بالنظام نفسه وعلاقاته بمتطلبـات عمليـة اتخاد القرارات في كلا من السلطتين التشريعية والتنفيذية للدولة.

5- عوامل عملية إجرائية ترتبط بالمشكلات الإدارية التي واجهت تطبيق النظام.

6- عوامـل مؤسسـاته سـاهمت في إثارتهـا الضـغوط السياسـية والبيروقراطيـة الموجودة في أي وسط تنظيمي.

وبالرغم من فشل تطبيق النظام، إلا أن الاسـتفادة مـن بعـض المجهـودات الـتي بذلت في تطبيقه واجبة، خاصة فيما يتعلق بإعـداد الموازنـة علـى أسـاس خطـة متعـددة السنوات، وطرق دراسة جدوى أهداف الموازنة، وأساليب الأدوات الإحصائية المتطورة ولاسيما أنواع التحليل المستخدمة في إعداد الموازنة.

وباختصار يمكن القول أن الدراسات حول تجربته تطبيق نظام التخطيط والبرامج والموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية والنمسا وفرنسا واليابان وكثير من دول العامـل يمكن الاستفادة منها في بلداننا العربية من أجل تطوير الموازنـة العامـة المعتمـدة، وترقيـة التجارب الرائدة في بعض الدول العربية من أجل تبني نماذج من أنظمـة الموازنـة العامـة تساير التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحاصلة فيها.

وهذا لا يتعارض مع عملية إعمال صناعة الموازنة فكرهم بحثاً عن نظام موازنـة جديد.

4/ موازنة البرامج والأداء

مقدمة

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بإدخال نظام موازنة البرامج والأداء في النظم الماليـة للدول، بدلاً من نظام موازنـة البنـود (الاعتمـادات) الـذي يعـرض أرقـام مصـروفات وإيرادات الدولة دون إظهار العلاقة بين هـذه الأرقـام وبـين خطـة الدولـة الاقتصـادية والاجتماعية. ونعرض بالتفصيل موازنة البرامج والأداء من خلال النقاط التالية:

المبحث الأول: ماهية الموازنة، وخصائصها وتطبيقها

المبحث الثانى: تبويب موازنة البرامج والأداء

المبحث الثالث: نظام الإدارة المالية وقياس الاداء الفعلي.

المبحث الأول

ماهية موازنة البرامج والأداء،

وخصائصها وتطبيقها

أولاً: نظرة الإدارة للموازنة

يتجه كثير من الدول النامية إلي أن تدير الحكومة جانباً متزايداً من النشاط الاقصادي، وهو ما أطلق عليه القطاع العام، ويشمل ذلك قطاعات متعددة مثل النشاط الصناعي والزراعي والتجاري.

وتفصل أغلب الدول بين الوازنة الحكومية (موازنة الخدمات) وبين موازنة القطاعات الاقتصادية الحكومية، إلا أن الغالب هو أن يرحل فائض الإيرادات في هذه القطاعات إلي الإيرادات الحكومية.

ثانياً: تطور نظرة الإدارة للموازنة

يتم وضع الموازنة في أغلب الدول على أسس مالية أي على أسس أرقام تمثل الإيرادات والمصروفات المنتظرة، ويتم عرض هذه الأرقام على أساس التنظيم الإداري الحكومي أي تقسيم الجهاز الحكومي إلى وزارات ومصالح وهيئات ...الخ. ولا يساعد عرض اعتمادات الموازنة بهذه الطريقة على التعرف على برامج العمل والشروعات المنتظر تنفيذها بهذه الأموال، كما أنه لا يمكن من تحديد تكلفة تنفيذ هذه المشروعات، أي تحديد جملة ما تنفقه الحكومة لأداء خدمة أو تنفيذ مشروع معين، وذلك لأن تبويب الموازنة لا يسمح باستخراج البيانات المالية اللازمة لتحديد هذه التكلفة، كما أنه لا يسمح أيضاً بتحديد الفائدة التي تعود على الحكومة من كل جنيه ينفق .

ومن الممكن بطبيعة الحال جمع بعض المعلومات من الإدارات التنفيذية التي تقوم بأداء

الخدمات أو إنشاء مشروعات، ولكن من الصعب أيضاً استخلاص النتائج منها بسبب صعوبة ربطها بالبيانات المالية على أساس تبويب الموازنة الحكومية العادية.

ولمعالجة هذه الصعوبات اتجه التفكير إلى استخدام طريقة جديدة لتبويب الموازنة الحكومية، وهي ما يعرف بموازنة البرامج والأداء، والغرض الأساسي منها هو مساعدة السلطة الإدارية على الاستفادة ببيانات الموازنة في النواحي المالية والاقتصادية وذلك بواسطة الربط بين النشاط وبين المصروف.

وقد بدأ استخدام موازنة البرامج والأداء في سنة 1951 في الولايات المتحدة بعد أن أوضحت لجنة هوفر في سنة 1949 بضرورة تغيير نظام وضع الموازنة حتى يتم على أساس بيان تكلفة النشاط والوظيفة والمشروع، وأطلقت اللجنة على هذا النظام المقترح موازنة الأداء.

وقد تم تغيير تبويب موازنة الحكومة الفيدرالية لبيان برامج العمل الخاصة بكل اعتماد مالي في الموازنة، وكذلك لبيان حجم الأعمال المقترح تنفيذها والبيانات المشابهة المتعلقة بأداء النشاط.

ثالثاً: خصائص موازنة لبرامج الأداء

يبنى تبويب موازنة البرامج والأداد على ثلاثة اعتبارات رئيسية متداخلة فيما بينها:

الاعتبار الأول: تحديد أهداف وبرامج العمل الإجمالية لكل جهة حكومية طبقاً لاختصاصاتها وللقرارات الصادرة.

الاعتبار الثانى: تطوير النظام المالي والحسابي لكى يلائم برامج العمل المحددة.

الاعتبار الثالث: وضع معايير لقياس العمل بالنسبة لكل برنامج وأقسامه أثناء التنفيذ ويتم على أساسها تقييم الأداء.

مما سبق يمكن تعريف موازنة الأداء بأنها "الموازنة التي تبين الأسباب والأهداف التي تطلب من أجلها الاعتمادات، وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف، وبيانات لقياس مدى تقدم العمل بالنسبة لكل برنامج".

وطبقاً للتنظيم الحديث للإدارات الحكومية فإن نشاط الإدارة الواحدة يحتوى في الواقع على عدة وظائف يجمعها عامل مشترك هو الذي تقوم بأدائه هذه الإدارة، ولتبسيط هذا المعنى نأخذ مثلاً وزارة الأشغال العامة في أي بلد فنجد أنها تقوم بإنشاء مبان وتنفيذ عمليات خاصة والمستشفيات (الصحة العامة) والطرق (المواصلات) والنزع والمصارف (الزراعة) والمساكن (الإسكان).

وفي هذا المثال نجد أننا عرضنا بيان الاعتمادات المالية الخاصة بوزارة الأشغال العامة على أساس رقمي فقط، أي نذكر أن إنشاء المدارس مخصص له مبلغ معين وشق النزع مبلغ أخر، فإن مدى إمكان استخدام هذه البيانات بواسطة الإدارة العليا بالوزارات والجهات الخارجية لاتخاذ القرارات ولأغراض التخطيط والرقابة سيكون محدوداً للغاية، غير أنه يمكن أن نعرض نفس البيانات موزعة بطريقة مفصلة توضح الآتي:

- إجمالي ما يخص كل نوع من النشاط.
- المشروعات النوعية التي يكون منها كل نوع من النشاط.
- ما سبق تنفيذه من كل مشروع.
- المنتظر تفيذه في هذه الموازنة من كل مشروع.
- الباقي الذي سينفذ في السنوات القادمة.

وهذا العرض التفصيلي للبيانات سيمكن الإدارة العليا من مراجعة تنفيذ الخطة أولاً بأول، وإجراء التعديلات اللازمة، التي يطلبها التنفيذ الفعلي للمشروعات، وأيضاً سيمكنها من وضع الخطة للأعوام القادمة على أساس بيانات واقعية.

ويتطلب ذلك طبيعة الحال تعديل النظم المالية والحسابية وتصميم السجلات لكى تتمشى مع نظام تبويب المشروعات، ويمكن بعد ذلك للإدارة أن تضع خطط العمل على أساس دراسة وتحليل العلاقة بين الغرض من قيام مشروع معين وبين حجم الأموال التي يتطلبها تنفيذ المشروع، ويتبع ذلك عمل مقارنات بين أهمية المشروعات المختلفة وتحديد درجة أهمية كل مشروع بالنسبة للمشروعات الأخرى، وذلك بمراعاة حجم الأموال التي يتطلبها كل مشروع، ونتدرج من ذلك إلي تحديد أولويات للمشروعات على أساس

الأموال المتاحة والظروف الأخرى التي تتدخل في ذلك مثل مدى الحاجة إلي مشروع معين لأسباب سياسية أو اجتماعية.

وعندما يتم ربط البيانات المالية بنظام تبويب المشروعات وأقسامها، يمكن للإدارة أن تضع نظاماً لقياس تقدم العمل والأداء لكل مشروع وأقسامه، لكى تستخدمه الإدارة في وضع الموازنة واعتمادها وتنفيذها، ويساعد على ذلك أيضاً وضع نظام دقيق لتكاليف تنفيذ المشروعات. فمع مضى الوقت يمكن للإدارة عمل أنماط لتكلفة أجزاء المشروعات.

ويتم بعد ذلك قياس التكلفة الفعلية للتنفيذ بالتكلفة النمطية وتحديد الفروق ودراسة أسبابها والعمل على خفض هذه الفروق إلى أقل حد ممكن.

هذا ويلاحظ أنه يوجد تشابة كبير بين الخطة وبين موازنة البرامج والأداء من عدة نواحي، فأولاً نجد أن الملامح الرئيسية لأي خطة هى أنها تتكون من برامج فرعية ومشروعات في كل قطاع من قطاعات النشاط الصناعي والزراعي والاقتصادي، وتتكون الخطة من مجموع من هذه البرامج والمشروعات، مع توضيح حجم الأموال التي يتطلبها تنفيذ كل مشروع ومقدار الفائدة على الدخل القومى من تنفيذه، وفي نفس الوقت نجد أن موازنة البرامج والأداء تتكون أيضاً من برامج فرعية ومشروعات مع إظهار تفصيلات هذه المشروعات بدرجة أكبر من درجة التفصيل في الخطة.

كذلك يوضح في موازنة البرامج والأداء تكلفة تنفيذ كل مشروع مع توضيح تكلفة كل جزء من أجزاء المشروع، وهنا تظهر أهمية أن يكون نظام الحسابات متمشياً مع تبويب الموازنة وأن يتضمن نظاماً لحسابات التكاليف.

وفي بعض العمليات الحكومية الإدارية تمثل أجور الأفراد أكبر عناصر التكلفة، لذلك توضع مقاييس عامة لعدد الأفراد اللازمين لأداء عمل معين، وكذلك للعمل المفروض أن يؤديه كل فرد، ويكون ذلك مفيداً على الأخص عند مقارنة الأداء بين الوحدات الإدارية المتفرقة جغرافياً.

وجدير بالذكر أن قياس العمل يعتبر الآن من أدوات الإدارة والرقابة الداخلية في المصالح الحكومية وذلك عن طريق مقارنة الأداء الفعلى بالأداء النمطى الواجب تنفيذه،

وإن كان القياس ينصب على الكمية بسبب صعوبة قياس فروق جودة الأداء بنفس درجة كفاية قياس حجم العمل المنفذ.

رابعاً: تطبيق موازنة البرامج والأداء

قبل تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء يجب التأكد أولاً من وجود عدة عناصر وهى:

- نظام مالى دقيق تنفذه وتتقيد به الإدارات الحكومية في الدولة.
- أفراد أكفاء مدربون يعملون في الإدارات المالية.
- نظام لتسجيل البيانات المالية والفنية.
- نظام لإعداد التقارير المالية والفنية.
- تعاون وثيق بين إدارات الحكومة المختلفة وبين إدارة الموازنة بوزارة الخزانة.

وبطبيعة الحال قد لا تتوفر جميع هذه العناصر في الدولة التي تريد تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء، أو قد لا تتوفر بدرجة واحدة لكل عنصر، وفي هذه الحالة يجب الاهتمام بتنمية العنصر الأقل كفاءة لكى تتحقق نتائج النظام.

ومن الأفضل أن يتم تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء على مرحلتين الأولى موازنة البرامج ويتلوها تطبيق موازنة الأداء والفارق الرئيسى ببن الموازنتين هو أن موازنة البرامج تقوم على أساس تصنيف النشاط المستقبل للوحدة الإدارية إلي مجموعات أو برامج ثم إلى أقسام هذه المجموعات والبرامج ثم ترجمة هذه الأقسام إلى الأرقام المقدر أن تنفقها كل جهة لتنفيذها.

أما موازنة الأداء فتمثل خطوة أكثر تقدماً في رقابة الإدارة حيث تستخدم بيانات أكثر تفصيلاً مثل تكلفة وحدة الخدمة أو وحدة المنهج، وبيانات نتائج قياس العمل، والأداء النمطي لكل عملية.

ومن التفرقة السابقة بين نظامي موازنة البرامج وموازنة الأداء يمكن أن نتبين أن تطبيق موازنة الأداء يستلزمه أن تقوم الجهة الإدارية بتقسيم النشاط إلى مجموعات وبرامج أولاً ثم يمكن بعد ذلك أن تبدأ في تطبيق نظام موازنة الأداء.

وعلى هذا الأساس نجد أنه من الأفضل للدول النامية أن تبدأ بعمل تقسيم النشاط الحكومي إلي مجموعات وبرامج، وتحديد مسئولية الإدارات الحكومية بالنسبة لها، أي تحديد برامج العمل لكل وزارة وأقسامها بحيث لا يحدث تداخل بينها، ثم يتم بعد ذلك إعداد موازنات الوحدات الإدارية على أساس هذا التقسيم.

والخطوة التالية بعد ذلك هى تطوير النظام الحسابي لكى يتفق مع هذا التقسيم، ويتطلب ذلك دائماً فترة طويلة من الوقت لتدريب الأفراد على النظم الحسابية المتطورة، ومن الأفضل أن يتم هذا التطوير بطريقة تدريجية.

والخطوة الثالثة بعد ذلك هي وضع وتطبيق نظام لقياس التقدم والأداء الفعلي للعمل، ويعتمد ذلك على توفير البيانات الإحصائية الدقيقة التي تفي بالحاجة وتتغير هذه البيانات طبقاً لنوع العمل وطبيعة كل برنامج، فمثلاً قد تكون وحدة القياس في مشروع ما هى وحدة المنتج النهائي، بينما في مشروع أخر قد تكون عدد ساعات العمل المستنفذة، ويكون البدء في قياس الأداء بواسطة دراسة العمل في بعض الوحدات بالتدريج.

المبحث الثانى

تبويب موازنة البرامج والأداء

يعتبر وضع تبويب الموازنة من أهم الخطوات الإدارية الحكومية، لأن هيكل التبويب الأساسى يعتبر الإطار الذي يتم خلاله اتخاذ القرارات الخاصة بالموازنة، لذلك يجب أن يسهل التبويب المستخدم لعملية إعداد الموازنة وربطها بأهداف الإدارة الحكومية، وأن يساعد على أن تكون الموازنة صورة لما تعتزم الحكومة تنفيذه بواسطة الموارد المتاحة، وأن يقدم هيكل الرقابة الإدارية التي تحدد مدى تنفيذ خطة العمل المقررة في حدود الموازنة المعتمدة من السلطة التشريعية.

ويتخذ التبويب المناسب أهمية خاصة لموازنة البرامج والأداء، بسبب أهمية وضع العلاقة المناسبة بين الخطط الطويلة المدى والقصيرة المدى وبين الجزء من الخطة المقترح تنفيذه في الموازنة السنوية، ويجب أن تكون هذه العلاقة واضحة لأغراض مراجعة الموازنة ولأغراض رقابة التنفيذ الفعلى وتحديد المسئولية عن الصرف ورقابة تقدم الصرف ومدى تحقيق الأهداف المحددة للإدارة الحكومية.

ومن قواعد نظام موازنة البرامج والأداء وضع برامج وأنشطة بحيث تتجمع العميات التنفيذية فيها على أساس الطريقة التي تساهم بها كل عملية في إنتاج المنتج النهائي للإدارات الحكومية.

ويقوم التبويب بصفة عامة على الأساس الوظيفى أي تجميع البرامج والأنشطة (أجزاء البرامج) في مجموعات رئيسية طبقاً للأهداف الحكومية العامة، وبصفة عامة يقوم هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء على أساس تحديد الأتى:

1. الوظائف: تجميع العمليات التي تهدف إلى تحقيق الأهداف الحكومية العامة.

2. البرامج: أقسام عريضة داخل الوظائف تحدد المنتجات النهائية للإدارات الحكومية الكبيرة.
3. الأنشطة: أقسام البرامج وتحدد الأعمال المتشابهة التي يقوم بتنفيذها أقسام الإدارة الحكومية لإنتاج المنتج النهائي.

ونعرض بالتفصيل لهذه الأسس:

1- التبويب الوظيفى

يمكن تعريف الوظيفة بأنها قسم كبير من النشاط الحكومى المنظم، ويحدد بطريقة واضحة خدمات معينة تقدمها الحكومة إلي الجمهور مثل: الدفاع والتعليم والصحة والزراعة، وتفيد البيانات التي تجمع على أساس هذا التقسيم المستويات العليا في الحكومة لتحديد حجم الأموال التى تخصص لكل وظيفة من وظائف الجهاز الحكومى الخاص بالخدمات، كما أن هذه البيانات لها أهمية كبيرة عندما تنشر الحكومة البيانات المالية الخاصة بالخطة على الجمهور وكذلك عند عرضها على المجالس التشريعية، وعلى الأجهزة التنفيذية.

والغرض من هذا التبويب الوظيفى هو إمكان تقسيم برامج العمل إلي برامج تالية لها، أي تحديد أولويات تنفيذ المشروعات، ولذلك أهمية كبيرة عند تحديد خطة التنمية الاقصادية على وجه الخصوص.

وفيما يلي مثال للتبويب الوظيفى للنشاط الحكومى المقترح تطبيقه في دول أميكا اللاتينية:

خدمات عامة

- أجهزة إدارية عامة
- العدالة والأمن
- البحوث العامة والخدمات العلمية

الدفاع:

خدمات اجتماعية وبيئية

- **التعليم**
- **الصحة**
- **الضمان الاجتماعي والخدمات الخاصة لرفع مستوى المعيشة**
- **الخدمات البيئية**

الخدمات الاقتصادية

- **الموارد الزراعية وغيرر التعدينية**
- **الوقود والقوى**
- **مواد تعدينية أخرى – والصناعة والتشييد**
- **المواصلات – التخزين والاتصالات**
- **خدمات اقتصادية أخرى**
- **مشروعات متعددة الأغراض**

مصروفات أخرى غير قابلة للتخصيص

2- تبويب البرامج

بالنسبة لموازنة البرامج والأداء يتمتبر البرنامج أعلى مستوى لتقسيم النشاط الذي تقوم به أي إدارة حكومية لتحقيق الغرض من إنشائها، ويمكن تعريف البرنامج بأنه العمل الذي ينتهى بإنتاج منتج غالباً أو خدمة (طبقاً لنوع المنشأة وطبقاً للغرض من إنشائها)، لذلك غالباً ما يمثل البرنامج سئوليات إدارة حكومية كبيرة أو ما يقابلها من وحدات الجهاز الحكومى.

ويستخدم تبويب البرامج لتحديد إطار موازنة الجهة الحكومية، وكذلك لمراجعة الخطة المقترحة للعمل ولتقديم الاحتياجات من الأموال وكذلك لقياس تقدم العمل ومقارنته بالخطط الموضوعة.

وبعد تحديد الروامج التي ستقوم بتنفيذها إدارة حكومية معينة، يجب بعد ذلك تحديد

مسئولية كل قسم من أقسام هذه الإدارة نحو تنفيذ هذه البرامج حتى يمكن بعد ذلك القيام بالرقابة على التنفيذ بطريقة فعالة.

ويلاحظ أن بعض أنواع النشاط التي لا تنتهى بإنتاج غذائي محدد مثل البحوث العلمية يصعب وضع برنامج لها على هذا الأساس، لذلك ينتخب لها أساس آخر لوضع البرامج مثل تحديد هدف معين لعمل الأبحاث، ومراجعة النتائج أثناء العمل، ثم مقارنة النتيجة النهائية بالهدف المحدد للأبحاث.

كذلك من الممكن أن نجد نوعاً من النشاط المفروض أن يدرج كبرنامج واحد إلا أنه لأسباب خاصة من ضرورة توافر مهارات معينة، يقسم إلى عدة برامج، ففي الفلبين مثلاً نجد أن ببتدريب المهنى برنامجاً واحداً للدولة بينما في بلاد أخرى نجد لكل نوع من المهن برنامجاً خاصاً للتدريب عليها.

3- تبويب الأنشطة

يقصد بالنشاط في تبويب موازنة البرامج والأداء مجموعة من الأعمال، المتشابهة التي تنطوى تحت أحد برامج العمل والتي تساهم في تحقيق إنتاج المنتج النهائى لبرنامج العمل، وهو يمثل تجميع لبعض عمليات وواجبات متشابهة يقوم بها الأفراد في المستويات الأولى في العمل، ويفيد هذا التبويب لأغراض الرقابة على العمل، حيث تمثل هذه الأنشطة الأساس الأول لمقارنة العمل المنفذ بالعمل المطلوب تنفيذه ويعتبر ذلك من العوامل التي تساعد الإدارة على تحليل سير العمل وعلى اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بذلك، والبيان التالى لأنشطة إدارة الإيرادات الداخلية بالولايات المتحدة يوضح طريقة تبويب الأنشطة.

1- حسابات الإيرادات

- **العمليات اليدوية الخاصة بالمناطق**
- **مركز الخدمة الآلية**
- **التقارير الإحصائية**
- **المراجعة الداخلية**

- التعليمات التنفيذية

2- مراقبة تنفيذ قوانين الضرائب

- مراجعة إيرادات الضرائب
- تحصيل المتأخرات
- مكافحة التهرب من الضرائب
- فحص شكاوي الممولين
- الخدمات القانونية
- المراجعة الداخلية
- التعليمات التنفيذية

المبحث الثالث

نظام الإدارة المالية وقياس الأداء

1/ نظام الإدارة المالية:

يمكن تعريف وظيفة الإدارة المالية بأنها دورة مستمرة من العمليات المترابطة التي تساهم في اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة (انظر شكل ج)، ويثير تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء بعض أسئلة خاصة بنوع التبويب اللازم للعمليات المختلفة، وأحسن طرق إيجاد العلاقة بين عملية وأخرى، والأسس المحاسبية وأنواع البيانات الواجب تطويرها، وأنسب طرق التمويل، وإعداد التقارير والرقابة.

أولاً: تحديد البيانات المطلوبة

في داخل إطار دورة الإدارة المالية، تعتبر الحسابات المصدر الرسمي للبيانات المالية المستخدمة في الموازنة، ويجب تطوير هذه الحسابات للبيانات المالية المستخدمة في الموازنة، ويجب تطوير هذه الحسابات لتناسب طريقة إعداد الموازنة والرقابة على تنفيذها، ولكى يتم ذلك بدرجة كافية يجب توحيد أساس تبويب كل من برامج العمل والميزانية، والحسابات، ووضع التقارير، بمعنى أن التبويب الذي يستخدم لوضع الموازنة يستمر استخدامه في النظام المحاسبى وفي نظام وضع التقارير بعد ذلك، ويؤدى تطبيق هذا النظام المتكامل إلى توفير البيانات المالية لأغراض القرارات الإدارية بطريقة أكثر ملائمة.

وقد استخدمت الحسابات الحكومية تقليدياً كأداة للرقابة المالية وكوسيلة تبين أن المسئولين قاموا، بواجبهم في الرقابة على انفاق الأموال المعتمدة، وطبقاً للنظام التقليدى فإن مسئولية هؤلاء الأفراد تحدد على أساس البيانات المالية المبوبة طبقاً لمصدر الأموال، والإدارة الحكومية المختصة، والغرض من انفاق الأموال.

ومع وجود نفس المسئولية عن الصرف في نظام موازنة البرامج والأداء فإن هذا النظام يتطلب وضع تبويب إضافى للبيانات المالية الأساسية، فبينما تطلب الموازنة التقليدية

تبويب البيانات على أساس أن موازنة البرامج والأداء تتطلب بيانات دقيقة مبوبة طبقاً للوظيفة، والبرامج، والنشاط (قسم من البرامج) على أن تعرفن بطريقة تسمح بالرقابة الفعالة على التنفيذ وعلى انفاق الأموال وتوضح مدى تحقيق الأهداف المحددة.

ويتلائم استخدام الآلات والطرق الالكترونية لاستخراج البيانات مع نظام موازنة البرامج والأداء، لاستخراج إمكانية تبويبها على أسس متعددة، غير أنه يجب التأكد أولاً من أن استخدام هذه الآلات سيكون اقتصادياً، أي أن الفائدة التي ستحققها تزيد عن النفقات التي يتطلبها استخدامها.

ثانياً: الخطة المالية

من المزايا الهامة لنظام موازنة البرامج والأداء والفائدة التي تحققها المستويات الإدارية في معالجة التنمية الاقتصادية والبرامج الطويلة المدى، فمن خلال هيكل الوظيفة ثم البرامج ثم النشاط، يقدم هذا النظام الإطار العام لبرامج العمل التي تحدد دور كل إدارة حكومية في تحقيق أهداف التنمية الطويلة المدى وتعتبر الخطة المالية بمثابة تحديد لدور الإدارات الحكومية في تنفيذ خطة التنمية الاقصادية مع بيان الاحتياجات المالية لتنفيذ البرامج التي تشمل عليها الخطة كما تكون هذه البيانبات المالية أساس اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بأولويات تنفيذ المشروعات ومدى توفر الاعتمادات اللازمة.

وبعد اعتماد السلطة التشريعية للخطة المالية وتعتبر بمسافة موازنة أعمال تحدد إطار تنفيذ البرامج المعتمدة و تحدد للمسئولين عن التنفيذ الحدود التى يتخذون قراراتهم داخلها كما تكون الأساس الذي توضع عليها التقارير عن تنفيذ البرامج ومراجعة التقدم في العمل بالمقارنة بالخطة الموضوعة كذلك تعد الإطار الذي تعد خلاله عمليات المراجعة الحسابية وتقييم أداء الإدارة ومدى كفايتها في القيام بواجاتها. والخلاصة أن جزءاً كبيراً من نجاح تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء يرجع إلى سلامة نظام الإدارة المالية المطور على أساس مستويات الوظائف والبرامج والأنشطة ويتم ذلك بتوحيد تبويب الموازنة والنظام الحسابى ويعتبر هذا التوحيد من دعامات الإدارة الجديدة.

ثالثاً: النظام المحاسبى

بعد اختيار نظام الإدارة المالية المناسب يتطلب نظام تطبيق موازنة البوامج والأداء والاهتمام بنوع البيانات المالية اللازمة لأغراض الإدارة ويمكن هنا عرض بعض أسس المحاسبة التي يمكمن اتباعها حسب ظروف كل دولة وهى تتدرج من الأساس النقدى البسيط إلى أساس الاستحقاق الذي يمكن من تحديد التكلفة الفعلية لكل وحدة منتجة ولكل برنامج تم تنفيذه.

الأساس المحاسبى:

تقوم المحاسبة الحكومية على الأساس النقدى، الذي يعتبر أن الإيرادات تحققت عندما يتم استلامها نقداً، وأن المصروفات أنفقت عندما يتم سدادها نقداً كذلك ويحقق هذا الأساس النقدى الحد الأدنى من البيانات المالية اللازم توافرها لأغراض الإدارة في بريطانيا.

وقد أدت الرغبة في أحكام الرقابة على استخدام الأموال لدى بعز الحكومات إلى استخدام نظام حسابى يقوم على اعتبار الارتباط بالمصروف في حكم الانفاق النقدى للأموال وتستخرج بيانات المالية على هذا الأساس لأغراض الرقابة الحكومية لضمان عدم تجاوز حجم الانفاق المعتمدة ونجد بعض عناصر هذا الاتجاه لدى النظام للحكومة الفرنسية وكذلك في الفلبين.

ونجد الاتجاه الثالث في المحاسبة وهوالقائم على أساس الاستحقاق مسخدماً في الصناعة. والمنشآت الحكومية ذات الموازنات المستقلة وكذلك في الإدارات الحكومية التي تمول من مصادر خاصة، ويطبق ذلك حكومة الولايات المتحدة الأمريكية، ويمكن أساس الاستحقاق من استخراج البيانات المالية الخاصة بالمصروفات المستحقة وعلاقتها بما تم تنفيذه من برنامج العمل في فترة معينة، ولذلك فهو يعطى صورة أوضح ليس فقط لما تم تحصيله من الإيرادات وما تم انفاقه من المصروفات، بل يوضح جميع الموارد الواجب تحصيلها. وكذلك الاستخدامات الفعلية لها.

رابعاً: عرض بعض نظم الإدارة المالية

1- نظام تحديد الاعتمادات

تمول العمليات الحكومية عادة بواسطة الأموال التي تعتمدها السلطة التشريعية لهذا الغرض، وفي إطار موازنة البرامج والأداء تعتبر هذه الأموال المعتمدة أداه لتحديد مسؤولية الإدارات الحكومية عن تنفيذ البرامج المقررة، وهى بذلك تكون إدارة لرقابة السلطة التشريعية على أهداف البرامج الحكومية، كما تعد الأساس القانونى للسئولية عن الانفاق وكذلك أساس إعداد التقارير، للمراجعة المالية عن مدى القيام بالسئولية القانونية الإدارية.

من المهم إذاً أن تكون الاعمادات المالية التي تعتمدها السلطة التشريعية مبوبة طبقاً للبرامج، وأن تتمشى مباشرة مع طريقة تنظيم الإدارة الحكومية ونظام رقابة عملياتها، كما أن عدد الاعتمادات الخاصة بكل إدارة حكومية يجب أن يكون قليلاً إلى أدنى حد ممكن، حتى تكون عمليات تسجيل البيانات ووضع التقارير والقيام بالرقابة على درجة عالية من الكفاءة.

ولتحقيق أقصى درجات المرونة يكون من الأفضل أن يتم تمويل كل إدارة حكومية كبيرة بواسطة اعتماد مالي واحد.

وعند البدء بتطبيق نظام موارنة البرامج والأداء يجب إعادة النظر في هيكل الاعتمادات المالية وحذف ما يتعارض مع النظام الجديد أو يعرقل تطبيقه ويجب التوصل إلى هيكل مبسط لكل إدارة حكومية مع الأخذ في الاعتبار عدة عوامل مثل برامج عمل الإدارة وأنواع العمليات التي تقوم بها، واحتياجات التمويل، والتنظيم المستخدم في الرقابة على تنفيذ الأعمال.

لنأخذ – كمثال للفوائد التي يحققها هذا الاتجاه حالة (إدارة المتنزهات العامة) التابعة لوزارة الداخية في الولايات المتحدة الأمريكية فقبل تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في سنة **1951** كان لدى هذه الإدارة **19** نوعاً من الاعتمادات منها:

- مرتبات ومصروفات.
- منتزهات إقليمية.
- منتزهات عامة.
- مناطق تاريخية وعسكرية.
- مناطق ترفيهية.
- الإنشاءات العاجلة ومكافحة حرائق الغابات.
- مبانى ومرافق
- الحصول على الأراضى
- منتزة ساراتوجا التاريخى العام.
- حقوق المياه.
- قسم السفر.
- الطرق الداخلية في المنتزهات.
- منتزه الاستقلال التاريخى العام.

وتمهيد لتطبيق نظام موازنات البرامج والأداء تم تخفيض هذه الأنواع إلى أربعة فقط هى الاعتمادات التالية:

- الإدارة والحماية.
- صيانة وتجديد المرافق.
- الإنشاءات والحصول على الأراضى.
- المصروفات الإدارية والعامة.

ونتيجة لذلك أصبحت إدارة المنتزهات العامة في وضع أفضل لعمل البرامج التنفيذية لتحقيق أهدافها ولرقابة هذا البرامج لأن البنود المتشابهة (مثل برامج المشروعات الاستثمارية أصبحت مجمعة تحت اعتماد واحد رقم 3- الإنشاءات

والحصول على الأراضى.

2- السلع والخدمات المتبادلة

قد يكون ضمن عناصر التمويل للإدارة الحكومية السلع أو الخدمات التي تحصل عليها من إدارة أخرى مقابل سداد قيمتها بواسطة الإدارة المستفيدة، ويجب أن يتضمن النظام الحسابى في هذه الإدارة ما يكفل إظهار القيمة الحقيقية لهذه السلع والخدمات حتى تكون البيانات المالية المستخرجة من هذا الحسابات معبرة تعبيراً صحيحاً ودقيقاً عن جميع الحقائق المتعلقة بتنفيذ البرامج، ويتضمن ذلك أيضاً ما تحصل عليه الإدارة الحكومية من السلع المجانية مقدرة بسعر تقليدي.

3- طريقة إعادة استخدام الإيرادات

قد تصرح السلطة التشريعية لبعض الإدرات الحكومية بإعادة استخدام الإيراد الذي تحصل عليه نتيجة لبيع السلعة أو الخدمة التى تنتجها وذلك لتمويل تنفيذ برامج للعمل الخاصة بها، ويكون ذلك عادة بالإضافة إلي الاعتمادات العادية التى تمول بها الإدارة الحكومية، وتلائم هذه الطريقة الإدارات الحكومية التي تقوم بعمليات صناعية مثل المطابع الحكومية التي تقوم بطباعة البنكنوت أو طوابع البريد أو دار سك النقود أو مكتب المطبوعات الحكومية.

وتطبق هذه المنشئات نظام الاستحقاق بغرض تحقيق رقابة فعالة وتحديد سعر بيع وحدة الخدمة على أساس دقيق.

الرقابة على الأموال

من الأهداف الرئيسية للإدارة المالية في الإدارات الحكومية أن يتم تنفيذ العمل في حدود الأموال المتاحة، وذلك بسبب ضرورة الحصول علي موافقة السلطة التشريعية على أي زيادة في مجموع هذه الأموال المخصصة للإدارة، وهى في ذلك تختلف عن الصناعات الخاصة حيث يمكن للأخيرة عن طريق الاقتراض وترتيبات التمويل الأخرى تحقيق مرونة كبيرة في التمويل.

لذلك فإن من الاهتمامات الأولى للمراجع الحكومى أن يتأكد مـن الحصـول علـى موافقة السلطة التشريعية على اعتمادات التمويل للإدارة الحكومية، ويتطلب نظام موازنة البرامج والأداء وجود أنواع الحسابات التي تمكن مـن الرقابـة علـى الصـرف في حـدود الاعتمادات التي قررتها السلطات التشريعية، وذلك سواء كان النظام الحسابى يقوم على الأساس النقدى أو أساس الارتباط أو أساس الاستحقاق.

2/ قياس الأداء الفعلى

يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء ضرورة قياس العمل حتى يمكـن مقارنـة الأداء الفعلى بالأداء التقديرى، ويتطب ذلك وضع مقاييس محددة وعملية يمكن الوثـوق إليهـا لقياس نتائج العمل.

وتساعد مقاييس العمل على توفير البيانات اللازمة لإعـداد الاعتمـادات الطويلـة، وتقدير عدد الأفراد اللازمين لتنفيذ المشروعات، وكذلك الرقابة على تنفيذ المشروعات، وتحقيق الأهداف المقررة لبرامج العمل، كما تساعد هذه البيانات علـى إعـادة النظـر في خطة العمل أثناء التنفيذ وتعديل هذه الخطة عنـدما تتطلـب الظـروف ذلـك، أو بسـبب تطورات غير متوقعة حسبما تقدر السلطة المختصة، كذلك تساعد البيانات المذكورة على إجواء مقارنات في أداء العمـل بـين المشـروعات المتشـابهة، وفي تقيـيم الكفايـة الخاصـة بالوحدات الإدارية، وكفاية طرق العمل وإجراءاته.

أولاً: مقدمة في الأساس الفعلى للأداء

ذكرنا فيما سبق أن الإدارات الحكومية تحقق الغرض من إنشائها بواسطة إنتـاج منـتج نهائى في شكل مادي أو سلعة أو في شكل خدمة كالتعليم أو العلاج الطبى، وهى تحققى ذلك عن طريق تنفيذ برامج العمل تؤدى في النهاية إلى إنتاج هذه السلع والخـدمات، أي أن خطة العمل تقسم إلى برامج، ثم تنقسم البرامج بدورها إلى مشروعات، ثم إلى أقسام للمشروعات، ويؤدى تنفيذها إلى تحقيق الأنتاج النهائى لـلإدارة الحكوميـة (المخرجـات **out put**).

وتحقق الإدارات إنتاجها بواسطة استخدام عناصر متعددة للإنتاج مثل العمل والمواد والمهمات والخدمات التي تحصل عليها من جهات أخرى، ومثل هذه العناصر مكونات الإنتاج (المدخلات **In put**).

وعندما نوصل إلى تحديد علاقة بين الإنتاج النهائى وعناصر الإنتاج بالنسبة لكل برنامج من برامج العمل فإن هذه العلاقة يمكن أن تسمى نسبة الكفاية الإنتاجية.

ويمكن حساب هذه النسبة بواسطة نسبة جملة الإنتاج النهائى إلى أحد أو بعض أو كل عناصر الإنتاج، بعد حساب قيمة تكلفة كل منها، وقد ينسب الإنتاج إلى تكلفة العمل أو قد ينسب إلى عدد ساعات العمل في بعض البرامج التي يمثل العلمل فيها العنصر الأهم في الإنتاج.

وتمثل هذه النسبة الكفاية الإنتاجية للإدارة الحكومية إذ كانت تقوم بتنفيذ مشروع واحد، أما إذا كانت الإدارة الحكومية تقوم بتنفيذ مشروعات متعددة فتستخدم الخبرة في الكتاية الإنتاجية لكل مشروع للتوصل إلى الكفاية الإنتاجية للإدارة الحكومية إجمالاً، ويفيد هذا المؤشر المستويات الإدارية العليا للحكم على سير العمل في هذه الإدارة، وكذلك لأغراض المقارنة بين كفاية إدارة حكومية معينة وبين إدارات أخرى تؤدى أغراضاً مشابهة.

وعندما يمكن تحديد العلاقة بين قيمة الأنتاج النهائى (المخرجات) وبين قيمة عناصر الإنتاج (المدخلات) على مستوى العمليات الصغيرة التي تكون في مجموعها برامج العمل فإننا نتوصل إلى ما يسمى بنسب الأداء التي تعتمد على بيانات خاصة بالقيمة أي بتكلفة المنتج النهائى، وتكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج.

وعندما تقتصر بيانات عناصر الإنتاج على عدد ساعات العمل التي يتطلبها إنتاج المنتج النهائى، فإن العلاقة بين الإنتاج النهائى وبين عناصر الإنتاج يطلق عليها نسبة قياس العمل.

وتستخدم هاتين النسبتين، نسبة لأداء ونسبة قياس العمل في قياس تقدم العمل الفعلى و الأداء على مستوى البرنامج، وأيضاً على مستوى الإدارة الحكومية كوحدة، وتظهر

أهميتها بوجه خاص عند دراسة تأثير التغير في طريق العمل على الكفاية الإنتاجية للإدارة الحكومية، وأيضاً عند إعداد تفصيلات مقترحات الاعتمادات بالموازنة وعند مقارنة الأداء الفعلى بالخطط الموضوعة.

ثانياً: تطور قياس الأداء في الولايات المتحدة

تم عمل دراسة في الولايات المتحدة الأمريكية لتقرير إمكانية التوصل إلى مقاييس عامة لأداء العمل في الإدارات الحكومية المختلفة، ونشرت نتيجة لهذه الدراسة في سنة 1964 في كتيب تحت عنوان "قياس الكفاية في إدارات الحكومة المركزية"، وتبين الدراسة انه أمكن الوصول إلى مقاييس عامة للأداء في أربع إدارات حكومية من الخمس إدارات التي أجريت الدارسة فيها، كما تبين طريقة العمل التي اتبعت في وصف فترات دورية للتأكد من أنه ما زال صالحاً من الناحية العملية وذلك بمراعاة التطورات التي تحدث في طرق الإنتاج نتيجة للتقدم العلمى حتى يظل هذا المعدل متمشياً مع هذه التطورات.

وبعد أن يستقر الرأى على معدل الأداء النمطى المقبول عملياً، يجب على الإدارة أن تستخدم هذا المعدل في مراجعة الأداء الفعلى ومقارنته بالأداء النمطى، ثم تقوم الإدارة باتخاذ القرارات اللازمة لزياة الكفاية الإنتاجية في ضوء نتيجة هذه المقارنة، فمثلاً إذا تم إنتاج 4000 ملف من ملفات الضرائب بواسطة مجموعة من الأفراد من خلال شهر وتطلب إنجازها 1000 ساعة / رجل، يكون معدل الأداء الفعلي في هذه الحالة (4) وحدات منتجة لكل ساعة / رجل فإذا كان معدل الأداء النمطى هو (5) وحدات منتجة لكل ساعة / رجل فإن هذا يدل علي أن إنتاج هذه المجموعة من الأفراد يقل 20٪ عن معدل الأداء النمطى.

هذه البيانات تكون مؤشراً للإدارة لاتخاذ الخطوات اللازمة لبحث أسباب نقص الأداء الفعلي لهذه المجموعة عن الأداء النمطى، ثم اتحاذ القرارات اللازمة لمعالجة هذه الأسباب ورفع الكفاية الإنتاجية لهذه المجموعة، وقد يكون من أسباب نقص الأداء الفعلى المذكور كالأتي:

- أن يكون معدل الأداء النمطى غير عملى.
- أن تكون بعض مراحل العمل قابلة للتحسين والتطوير.
- نقص تدريب العاملين.
- نقص الإشراف والرقابة.

وجدير بالذكر أنه إذا لم تتخذ الإدارة القرارات المناسبة لمعالجة هذه الأسباب ورفع الأداء الفعلى إلى الأداء النمطى، فإن معدل الأداء النمطى سيفقد مدلولة لدى العامين والمشرفين ولن يؤدى الغرض المعقود عليه.

تسجيل الأداء وعرض النتائج حتى يكون القرار الإدارى ذا أثر فعال يجب أن يكون نظام رفع التقارير أي عرض نتائج قياس الأداء دقيقاً وفي الوقت المناسب، وأن توجد درجة كبيرة من توحيد طريقة تسجيل بيانات القياس.

وفي العمليات الكبيرة المتشعبة قد توجد صعوبة في تجميع البيانات الخاصة بالأداء وتتطلب وقتاً كبيراً، ولتسجيل ذلك يمكن اللجوء إلى طريقة أخذ عينات إحصائية في تجميع البيانات الأساسية الضرورية، ويجب

أن تعطى عناية كبيرة في هذه الحالة لأسس اختيار العينات، وتعتبر هذه الطريقة اقتصادية في العمليات الكبيرة التي يتطب الاحتفاظ بالسجلات فيها نفقات كبيرة.

وعموماً فإنه لإمكان الاستفادة من بيانات الأداء المسجلة في السجلات الأساسية، يجب أن يتم تطوير نظام لوضع التقارير المحتوية على هذه البيانات بحيث تنساب بين المستويات الإدارية، وتصل في الوقت المناسب لكل مستوى ليمكن اتخاذ القرارات الإدارية بعد تحليلها ومراجعتها.

استخدام بيانات قياس الأداء

توجد طرق كثيرة لاستخدام بيانات قياس الأداء للأغراض الإدارية في الحكومة، وعلى سبيل المثال تستخدم الإدارة العليا الحكومية.

نسب التكاليف الفوائد

(التي تربط بين التكلفة الإجمالية للتنفيذ مشروع معين وبين الفوائد المنتظرة من تفيذه) وفي وضع أولويات تنفيذ برامج العمل والمشروعات، واختيار البدء بتنفيذ تلك التي تحقق أكبرعائد اقتصادى من استخدام الموارد المتاحة، لذلك فهى تفيد في وضع خطط التنمية الاقتصادية عندما تكون الموارد محدودة ويكون اختيار أكثر من أهم أدوات التحليل الاقتصادى - كذلك تستخدم نسب الإنتاجية (التي تربط بين استخدام الموارد وبين إنتاج الخدمات أو المنتجات) بواسطة الإدارة العليا كمؤشرات لإنتاجية المشروعات التى تفيد لإغراض التحليل الاقتصادى وعمل إطار خطة العمل هو كذلك تقييم تطوير العمل اللازم في الإدارات الحكومية.

تحليل نسب الأداء

تهتم الإدارة الحديثة بنسب الأداء لأغراض الرقابة، لأنها تطهر مدى كفاية العمليات الإنتاجية ولأنها تمكن من مقارنات عديدة لم يكن في الإمكان عقدها بدون هذه النسب، لأنها تسلط الضوء على بعض المشاكل التي تحتاج إلى اتخاذ قرار إدارى لمعالجتها مثل:

1- مشاكل خاصة بتوزيع العاملين

بسبب عام توزيع العمل بطريقة متوازنة، أو عندما يزيد عدد العاملين في بعض الوحدات الإدارية عن الحاجة نتيجة لإعادة توزيع العمل ونقل عبء بعض العمليات إلى إدارات أخرى دون نقل العاملين.

2- مشاكل خاصة بتوزيع العمل

عندما تكون بعض الوحدات الإدارية مثقلة بالعمل بينما توجد طاقة عاطلة لدى وحدات إدارية أخرى.

3- مشاكل خاصة بدورة العمل

بسبب عدم تسلسل العمليات وإمكان إجراء تطوير في مراحل العمل.

4- مشاكل خاصة باستخدام الآلات والأدوات المستخدمة

بسبب عدم استخدامها بكفاءة، أو وجود طاقة عاطلة، أو لأن الآلات والأدوات في حالة غير جيدة.

وعند تحليل نسب الأداء في المنشأة، يجب أخذ بعض العوامل التي قد تؤثر على الأداء في الاعتبار مثل:

1- السير في حجم العمل

قد يؤثر التغير في حجم العمل على الأداء، لأنه عندما يزيد حجم العمل قد يقل نصيب الوحدة المنتجة من عوامل الإنتاج بالمقارنة بمنشأة أخرى ذات حجم عمل صغير من نفس النوع.

كذلك عندما يتغير حجم العمل يجب إعادة النظر في معدلات الأداء النمطية الموضوعية، فعندما يقل حجم العمل قد يكون من الصعب سرعة إنقاص عدد المشوفين والرؤساء، وبذلك سرعة تحويل الأفراد العاملين الزائدين عن الحاجة من عملية إلى عملية أخرى في حاجة إليهم، كما أنهم عندما يزيد حجم العمل من درجة معينة قد يحدث أثر عكسى على الإنتاج بسبب عدم وجود العدد اللازم من الأفراد المدربين، أو عدم ملائمة مراحل العمل المقررة لحجم الإنتاج الكبير.

ومن الضرورى في مثل هذه الحالات عمل جداول لبيان العلاقة بين معدالات الإنتاج وبين حجم العمل ويمكن للإدارة في ضوء نتائج هذه الجداول استنتاج أنسب معدلات للأداء لكل حجم من أحجام العمل وتتخذ على أساسها القرارات اللازمة لتحقيق الكفاية المطلوبة.

2- كمية العمل المتراكم

من الأفضل بصفة عامة أن توجد كمية بسيطة من العمل المتراكم في أول مراحل العمل لكى تضمن استمرار أنسياب العمل بدرجة واحدة من مرحلة إلى أخرى.

3- جودة الوحدة المنتجة

يجب أن تعطى عناية كبيرة لجودة الوحدات المنتجة سواء كانت مادية أو وحدات خدمات، بحيث لا يزيد معدل الأداء من ناحية الكمية على حساب الجودة، لذلك يجب أن تحدد عناصر الجودة بدقه بحيث يمكن التعرف بسرعة على أي تغير في جودة الإنتاج قد ينجم عن زيادة الكمية المنتجة.

الفصل العاشر

موازنـــة الأداء والبرامـج

بتن النظرية والتطبيق

مشكلة البحث:

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بإدخال نظام موازنة الأداء والبرامج في النظم المالية للدول، بدلاً من نظام موازنة البنود "الاعتمادات" الذي يعرض أرقام المصروفات وإيرادات الدولة دون إظهار العلاقة بين هذه الأرقام وبين خطة الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

ولكن مشكلة البحث تظهر في توثيق التجربة بأكملها، ليتم الرجوع إليها بسهولة، فقد تم التعرف على بعض الأمور المتعلقة بالتجربة الأمر الذي أدى إلي تساؤل الباحث للوقوف على هذا الاهتمام من خلال الأسئلة التالية:

1- ما المقصود بموازنة الأداء والبرامج؟
2- ما هي خصائص موازنة الأداء والبرامج؟
3- ما هي مزايا ومعوقات موازنة الأداء والبرامج؟

أهمية البحث:

للموازنة أهمية كبيرة للمجتمع والقطاع الخاص، والسلطة التنفيذية والسلطة التشريعية إذ تشكل الموازنة برنامج عمل السلطة التنفيذية وسياساتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لعام مقبل، وتنبع أهمية الموازنة من أنها:

1- تحتوي على الخدمات والمشاريع التي تنفذها الحكومة للمجتمع.

2- وسيلة إستراتيجية تستخدمها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي والصحي والتعليمي وغير ذلك من الأهداف العامة.

3- ينظر لها من قبل السلطة التشريعية كأداة للرقابة والمحاسبة على أعمال ونشاط السلطة التنفيذية وعلى سياسة الحكومة في المجالات المختلفة.

تتضح أهمية البحث في موازنة الأداء والبرامج فيما يلي:

1- التعرف على كل من:

أ- التعرف على مراحل تطور نظام موازنة الأداء والبرامج.

ب-الإلمام بهيكل تبويب موازنة الأداء والبرامج.

2- معرفة كل من مزايا وعيوب تطبيق نظام موازنة الأداء والبرامج.

3- الوصول لنتائج وتوصيات تساعد في تطوير الموازنة العامة لتلعب دورها كأداة فعالة في مواجهة الظواهر السياسية والاقتصادية والمالية.

أهداف البحث:

يهدف هذه البحث إلى دراسة تجربة تطبيق موازنة البرامج والأداء ومدى ملائمة النظام المحاسبي في التطبيق على مستوى الوحدات الإدارية ليقوم بالوفاء باحتياجاتها من حيث توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالدقة والسرعة الملائمة ومدى توفيره لأنظمة الرقابة على تنفيذ أداء تلك الوحدات وتقييم النظام الحالي بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات الممكن إدخالها على هذا النظام كي يفي بأهدافه.

وذلك من خلال شرح مفهوم الموازنة العامة وإيضاح الانتقادات على الموازنة التقليدية وذكر ايجابيات وسلبيات موازنة البرامج والأداء.

منهج البحث:

أعتمد الباحث على المناهج الآتية:

1/ المنهج الاستقرائي: حيث قام الباحث ببيان المفاهيم الأساسية للموازنة وتطورها والاتجاهات الحديثة في إدارة الموازنة.

2/ المنـهج المقارن: حيث اعتمد الباحث في المقارنات الجزئية في بعض المواضيع بين الفكر الوضعي والفكر الإسلامي والمقارنة ما بين الموازنة التقليدية "موازنة البنود" وموازنة الأداء والبرامج.

3/ المنهج التاريخي: حيث اعتمد الباحث على هذا المنهج في السرد التاريخي لتطور الموازنة.

أدوات البحث:

يعتمد هذا البحث على الأسلوب المكتبي أو النظري وجزء من التطبيق العملي من خلال الإطلاع على المراجع والأبحاث العلمية المتخصصة في هذا المجال ليستخلص من ذلك كله ما يحقق أهداف البحث.

فروض البحث:

تم وضع الفروض التالية لاختبارها.

1- يوجد ارتباط بين موازنة البرامج وموازنة التخطيط والبرمجة.
2- تخدم موازنة الأداء أغراض المعلومات والتكاليف والإحصاء.
3- تساعد موازنة الأداء والبرامج على ربط البرامج والأهداف على مستوى المنظمات الحكومية.

4- تساعد موازنة الأداء على معرفة ما تم إنجازه ومقارنة الإنجاز بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وأربعة مباحث وخاتمة. وتشتمل المقدمة على مشكلة البحث، أهمية البحث، أهداف البحث، منهج البحث، أدوات البحث، فروض البحث، هيكل البحث. أما المبحث الأول تطور فكرة الموازنة العامة في التاريخ فيشتمل على تطور فكرة الموازنة العامة في الغرب، الموازنة العامة عند المسلمين، وقواعد الموازنة العامة في الإسلام، والمبحث الثاني الموازنة العامة يشتمل على تعريف الموازنة العامة، أهمية الموازنة العامة والقواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة ومفهوم تبويب الموازنة العامة وأهداف تبويب الموازنة العامة وطرق تبويب الإيرادات والنفقات العامة للحكومة والوظائف الأساسية للموازنة العامة أما المبحث الثالث الموازنة التقليدية اهتمامات الموازنة التقليدية، و تبويب الموازنة التقليدية، وتقييم الموازنة التقليدية المبحث الرابع موازنة البرامج والأداء مراحل تطور نظام موازنة البرامج والأداء وهيكل تبويب موازنة البرامج والأداء والنشاط ومشاكل موازنة البرامج والأداء ومزايا موازنة البرامج والأداء. وأخيراً الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

تطور فكرة الموازنة العامة في التاريخ

لقد عرف الفكر المالي فكرة الموازنة بين إيرادات الدولة ونفقاتها منذ القدم، فقد ارتبطت فكرة الموازنة وتطورها، بوجود الدولة، وتطور وظيفتها، حيث أن الموازنة بين ما تجبيه الدولة من موارد، وما تنفقه منها من أموال لتوفير ما به تشبع الحاجات العامة للمجتمع، عرفت عملياً منذ أن عرف الإنسان الدولة، فقد حوت بعض مؤلفات أرسطو وأفلاطون فقرات كثيرة تتعلق بمالية الدولة والأصول التي يجب أن تقوم عليها[25].

كما تضمن الفكر الإسلامي من خلال ما ورد في القرآن الكريم إشارة إلي إقرار النظرة المستقبلية للأمور، بناءً على الظروف والمعطيات السائدة، فقد تولى سيدنا يوسف عليه السلام تسيير الأمور المالية للدولة بمصر، وأوصى بتدابير من شأنها توفير السلع الضرورية لإشباع الحاجات العامة المستقبلية.

وسوف نتناول في هذا البحث تطور فكر الموازنة العامة في حلقات التاريخ المالي في جوانبه الحضارية الغربية والإسلامية، وذلك من خلال ما يلي:

- **تطور فكرة الموازنة العامة في الغرب.**
- **الموازنة العامة عند المسلمين.**

1-1: تطور فكرة الموازنة العامة في الغرب:

لقد ظلت البلاد الغربية إلي غاية بداية القرن الثامن عشر جاهلة لمفهوم الشائع اليوم للموازنة العامة، حيث كانت الدول الأوروبية طوال الفترة السابقة لا تفصل المالية

(25) حسن عواضة، المالية العامة، ط6 (بيروت: دار النهضة العربية، 1983م)، ص6.

العامة للدولة عن المالية الخاصة للحاكم، بل كانت الأموال تختلط في خزانة واحدة[26]، بحيث تعتبر الإيرادات والنفقات العامة من الأموال الخاصة للحاكم، ولم يكن هناك تفريق واضح بين النفقات العامة التي تستخدم لإشباع الحاجات الخاصة لأسرة الحاكم وحاشيته، وتلك التي تستعمل لتمويل الحاجات العامة للمجتمع، وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تجمع من أفراد الشعب على اختلاف مستوياتهم وطبيعة أعمالهم.

فقد كان الحاكم حر في إنفاق وجباية الأموال حسب حاجته لعدم وجود ضوابط تشريعية تحد من سلطاته، ولذلك نجده عند فرض الضرائب في الظروف الاستثنائية قد يسعى إلي الحصول على موافقة حاشيته ومستشاريه وممثلي الأمة وقد يتجاهل ذلك، باعتباره المسئول الأول للرقابة على الإنفاق والجباية[27].

وفضلاً عن حصيلة الضرائب والرسوم ومساعدة الأفراد للحاكم في الحالات الطارئة التي تتطلب نفقات إضافية، فإن المورد الرئيسي للدولة هو إيراد الأملاك العامة، التي كان معظمها ملكاً للحاكم[28].

وإن تنظيم المالية العامة في الدول الغربية على الأسس والمبادئ المتعارف عليها اليوم، قد جاء نتيجة لتطور الحياة، وإسراف بعض الحكام في تحصيل الضرائب، إرهاق الشعوب أو التضييق عليهم، مما أدى إلي تنامي الاحتجاج والغضب الشعبي في شكل ثورات تسعى إلي وضع حد لسلطة الحاكم في فرض الضرائب، وفي طريقة جبايتها وإنفاقها، مما أدى إلي نشوء حق الشعب في مناقشة محتويات الموازنة العامة واعتمادها وقد كان لهذا أثر في ظهور الموازنة العامة وتطورها في الدول الأوروبية، وفق ثلاثة مبادئ

([26]) محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، (مصر: دار المعارف، 1389/ 1969)، ص423.

([27]) فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات، 1410/ 1900، ص13.

([28]) عبد الحي الحولي، المحاسبة الحكومية، القاهرة: مطبعة المدني، 1974، ص25.

أساسية هي: مبدأ اعتماد البرلمان للإيرادات العامة، مبدأ اعتماد البرلمان للنفقات العامة، مبدأ الاعتماد الدوري للإيرادات والنفقات العامة.

2-1: الموازنة العامة عند المسلمين:

لقد عرف الفكر الإسلامي الموازنة العامة كأداة للتخطيط المالي للدولة من خلال قصة سيدنا يوسف عليه السلام، أمنا في الحياة الاجتماعية في مكة قبل الهجرة، حيث لم تكن دولة قد نشأت بعد، ولم تقدر أبواب الإيرادات، وتتحدد أوجه النفقات، ولكن ما كان يطرأ من حاجات عامة كان يتم إشباعها من أموال المسلمين القادرين حسبه وطوعا وإيثاراً[29].

لكن الدولة الإسلامية ما فتئت أن ظهرت في المدينة، مستكملة جميع مقوماتها السياسية والإدارية والمالية والرقابية، وأجهزتها الحضارية المتعددة في عصر الرسول عليه الصلاة والسلام، ومنها "بيت المال"[30] فمتى ظهرت أول ميزانية عامة؟ وكيف كان تطويرها؟

والحقيقة أن التاريخ قد حفظ لنا أن الدولة الإسلامية قد عرفت الموازنة العامة مبكراً، إذ يمكننا القول أن أول ميزانية عرفت في الإسلام كانت في عهد النبي صلى الله عليه وسلم، ذلك أن الرسول صلى الله عليه وسلم كان يكتب كل ما يرد إليه من إيرادات، حيث كان يجري تقديراً لها قبل ورودها. ويتمثل ذلك في خرس الثمار وتقديرها، وكتابة الصدقات، وأخماس الغنائم.

---

(29) عرف محمود الكفراوي، سياسة الإنفاق العام في الإسلام والفكر المالي الحديث، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ب ت، ص35.

(30) شوقي إسماعيل شحاتة، بين المالي: نشأته وتطوره، جامعة اليرموك: مركز الدراسات الإسلامية، ندوة مالية الدولة في صدر الإسلام، 7-10 شعبان 1407/ 5-8 نيسان 1987، ص2.

وكان يتولى هذه العمليات أمناءه على المال، وكان يحتفظ بسجلات لكثير من أنواع النفقات التي يمكن تقديرها، مثل سجلات بأسماء المسلمين وذريتهم لكي توزع عليهم الأعطيات طبقاً لها، ويعد العدة للنفقات غير المتوقعة، فيدخر لها جزءاً من الإيرادات العامة لمواجهتها عن حدوثها[31]. وقد صح أن رسول الله صلوات الله وسلامه عليه كان يستوفي الحساب على عماله، ويحاسبهم على المستخرج والمصروف[32].

وعلى ذلك فإن المحاسبة الحكومية والقوائم المالية، والموازنة موجودة في الدولة الإسلامية منذ زمن النبي صلى الله عليه وسلم بما تحمله من خصائص وأهداف وأدوات وتطبيقات، وفقاً لظروف البيئة والعصر[33].

والحقيقة أن الموازنة العامة للدولة وجدت فكراً وتطبيقاً، وشكلاً ومضموناً في الفكر الإسلامي[34]. فالدولة (ممثلة بالرسول صلى الله عليه وسلم) هي الجهة المعنوية المسئولة عن تنفيذ الموازنة بالطرق والأساليب المختلفة التي تراها مناسبة ومحققة للمصلحة[35]. وأماكن حفظ المال العام معروفة في عاصمة الدولة وعلى مستوى الأقاليم المختلفة[36].

([31]) زكريا محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، القاهرة: دار النهضة العربية، 1979م، ص477.

([32]) شوقي إسماعيل شحاتة، مرجع سابق، ص12.

([33]) شوقي إسماعيل شحاتة، مرجع سابق، ص3.

([34]) محمد عبد الحليم عمر، (الموازنة العامة في الفكر الإسلامي)، مجلة الدراسات التجارية الإسلامية، العدد1، 1984، ص62.

([35]) زكريا محمد القضاة، بيت المال في عصر الرسول صلى الله عليه وسلم، جامعة اليرموك: مركز الدراسات الإسلامية، ندوة مالية الدولة في صدر الإسلام، ص49.

([36]) زكريا محمد القضاة، مرجع سابق، ص50

تطور الموازنة العامة في الإسلام:

وقد وردت فكرة الموازنة الدورية في القرآن الكريم في سورة يوسف وتفسير سيدنا يوسف للرؤيا عليمة السلام في قوله تعالى: ﴿وَقَالَ الْمَلِكُ إِنِّي أَرَى سَبْعَ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعٌ عِجَافٌ وَسَبْعَ سُنْبُلاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ يَا أَيُّهَا الْمَلأُ أَفْتُونِي فِي رُؤْيَايَ إِن كُنتُمْ لِلرُّؤْيَا تَعْبُرُونَ﴾ [37]

﴿قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدتُّمْ فَذَرُوهُ فِي سُنبُلِهِ إِلاَّ قَلِيلاً مِّمَّا تَأْكُلُونَ * ثُمَّ يَأْتِي مِن بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلاَّ قَلِيلاً مِّمَّا تُحْصِنُونَ * ثُمَّ يَأْتِي مِن بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ﴾ [38].

إن منهجية الموازنة العامة للدولة المتعارف عليها في عصرنا الحاضر لم تتبع في التنظيمات المالية للمجتمعات الغربية والشرقية على حد السواء، حتى بعد القرون الوسطى، وذلك أن الموازنة العامة في الغرب كانت وليدة تطور استمر قروناً من الزمن، منذ نشوئه في إنجلترا وفرنسا وغيرها في القرون الوسطى إلي منتصف القرن العشرين، وطوال هذه الحقبة الزمنية كان الصراع قائماً في تلك الدول بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية حول سلطة فرض الضرائب، وطرق الإنفاق، وتقييد سلطة الحاكم المطلقة في فرض الضرائب والإنفاق، وإخضاع سلطته لإذن مسبق من البرلمان في إطار الموازنة العامة والقواعد التي تحكمها.

أما في الإسلام فقد جاءت الشريعة الإسلامية منظمة ومبينة لسلطة ولي الأمر، ولحقوق وواجبات الرعية، كما حددت أسس فرض الضرائب، ومواعيد تحصيلها، وأساليب توزيع الموارد وأوجه إنفاقها، والقواعد المنظمة لها، ومنها القاعدة السنوية،

([37]) سورة يوسف آية (43)

([38]) سورة يوسف آية (47-49).

والتعدد، والتخصيص، والمحلية وغيرها من القواعد التي تتميز بها الموازنة في الاقتصاد الإسلامي أو تلك التي تنفق فيها مع الموازنة في الفكر الغربي وتطبيقاته المعاصرة.

ومن هنا فقد وجدت في عصر الرسول صلى الله عليه وسلم ومنذ فجر الإسلام أحكام شريعة تميز بين المال العام والمال الخاص، ثم تكاملت هذه الأحكام حسب تطور الوقائع حتى شمل المال العام أوجها من الموارد: منها الناشئ عن الحركة الحربية: كالغنائم والفيء متضمناً واردات الأرض، والجزية. ومنها جبايات من رعايا الدولة: متمثلة في واردات واجب الإنفاق في سبيل الله على اختلاف صور تطبيقه ونطاقه، وواردات الزكاة[39].

وبعد عهد الرسول صلى الله عليه وسلم توسعت موارد الولاية بعد فرض الخراج والعشور والجزية لبيت المال، وعندما اتسعت الفتوحات الإسلامية انتظمت شؤون الإدارة المالية، وتم ضبط الموارد والإنفاق وتسجيلهما، وذلك أخذاً بفكرة الدواوين وازدادت موارد الدولة ونفقاتها، وقسمت خزائن الدولة إلي ثلاث خزائن: خزينة الأخماس، خزينة الخراج، وخزينة الصدقات[40].

وقد تناولت الشريعة الإسلامية بالتفصيل والتحديد مسألة اعتماد الإيرادات والنفقات، كالزكاة والغنيمة، حيث يتم اعتمادها من طرف السلطة الدينية، أما ما يأتي بعد ذلك مثل الخراج والعشور وتوظيف الأموال فإن المنهج الإسلامي يؤكد على ضرورة الاعتماد المسبق من السلطة التشريعية، وهي أهل الحل والعقد والاجتهاد[41].

([39]) سامي رمضان سليمان، مرجع سابق، ص922.

([40]) زكريا محمد القضاة، مرجع سابق، ص49.

([41]) طارق عبد العظيم أحمد، (الموازنة العامة للدولة بين الفكر المحاسبي والفكر الإسلامي)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، 1985، العدد1، ص294.

ومن ذلك فعل عمر بن الخطاب رضي الله عنه في وضع الخراج والعشور، وما يذكره الفقهاء بخصوص حق الوالي في توظيف أموال جديدة على المسلمين بخلاف الزكاة[42].

ومما ينبغي التنبيه إليه هو أن النظام المالي الإسلامي لا يرتبط بمرحلة تاريخية معينة فهو نظام صالح لكل زمان ومكان، وأما الموازنة العامة فهي أداة من أدوات المالية العامة للدولة حدد الله بعض إيراداتها ونفقاتها ولم يتركها كلها للحاكم، ولكنه ترك لولي الأمر تنظيم هذه المسألة، ولذلك يمكن القول أن الموازنة العامة في الإسلام من الناحية الفنية تنظيم كسائر التنظيمات التي تتطور بتطور المعرفة والعلوم، وتستفيد من ذلك بما ينسجم مع قواعدها، ولا يتعارض مع قواعد الشريعة الإسلامية.

1-3 قواعد الموازنة العامة في الإسلام

أولاً: سنوية الموازنة:

1/ سنوية الإيرادات العامة:

نجد أن السمة الغالبة على إيرادات الدولة الإسلامية أنها إيرادات سنوية، ويمكننا أن ندلل على ذلك بالإيرادات الآتية:

أ/ الزكاة:

من شروط المال لكي تجب فيه الزكاة، أن يحول عليه الحول، أي مضى اثني عشر شهراً عربياً، والمال في ملكية صاحبه، ولا يستثنى من ذلك إلا زكاة الزروع والثمار إذ تؤخذ منها الزكاة حينما تبلغ النصاب بعد حصادها، وكذلك المستخرج من المعادن والركاز إذا يؤخذ منه الزكاة عند استخراجه وبعد بلوغه النصاب.

---

[42] صلاح الدين عبد الحليم سلطان، سلطة ولي الأمر في فرض وظائف مالية (الضرائب)، القاهرة: هجر للطاعة والنشر والتوزيع، 1408/ 1988.

أما الزكاة في بقية الأنواع – بخلاف المستثناة – فلا خلاف بين جمهور الفقهاء، إذ يشترطون في وجوب الزكاة في الذهب والفضة والماشية الحول لثبوت ذلك عن الخلفاء الأربعة ولانتشاره في الصحابة رضي الله عنهم أن يكون إلا عن توقيف، وقد روى مرفوعاً عن حديث ابن عمر عن النبي صلى الله عليه وسلم أنها قال: لا زكاة في مال حتى يحلو عليه الحول، وهذا جمع عليه عند فقهاء الأمصار[43].

ب/ الخراج:

الخراج والجزية يجبيان بحلول الحول ولا يستحقان قبله إلا أن هناك فرقاً بين خراج الوظيفة وخراج المقاسمة فالأول يجبى سنوياً وأما الثاني فيجبى بتكرار ما تنتجه الأرض من محاصيل.

ج/ الجزية:

الجزية تجبى سنوياً ومما ورد في ذلك أيضاً: لا تجب الجزية عليهم في السنة إلا مرة واحدة بعد انقضائها بشهور هلالية، ومن مات منهم فيها أخذ من تركته بقدر ما مضى منها[44].

د/ العشور:

كانت العشور تجبى من تجار المسلمين وأهل الذمة في السنة مع خلاف بالنسبة للمستأمن، ومما ورد في ذلك أن عمر بن عبد العزيز كتب لأحد عماله: أنظر من مر عليك من المسلمين فخذ مما ظهر من أموالهم العين ومما ظهر من التجارات من كل أربعين ديناراً ديناراً، ومما نقص فبحساب ذلك حتى يبلغ عشرين ديناراً، فإن نقصت تلك الدنانير فدعها ولا تأخذ منها شيئاً وإذا مر عليك أهل الذمة فخذ مما يديرون من تجارتهم

---

(43) يحيى بن آدم القرشي، الخراج، (بيروت، دار المعرفة، 1979)، ص68.

(44) أبو الحسن على بن حبيب الماردي، الأحكام السلطانية، (بيروت، دار الكتب العلمية، 1978)، ص145.

من كل عشرين ديناراً ديناراً، فما نقص فبحساب ذلك حتى يبلغ عشرة دنانير، ثم دعها فلا تأخذ منها شيئاً، وأكتب لهم كتاب بما تأخذ منهم إلي مثلها من الحول[45].

وعن زياد بن حدير قال: كانت أعشر بني تغلب كلما أقبلوا أدبروا، فانطلق شيخ منهم إلي عمر، فقال: إن زياداً يعشرنا كلما أقبلنا وأدبرنا، فقال: تكفي ذلك، ثم أتاه الشيخ بعد ذلك وعمر في جماعة، فقال: يا أمير المؤمنين أنا الشيخ النصراني فقال عمر رضي الله عنه: وأنا الشيخ الحنيف، قد كفيت قال: فكتب إلي: إن لا تعشرهم في السنة مر[46].

وإذا أردنا أن نعرف الشهر الذي كانت تجبى فيه هذه الإيرادات فلقد اختلف في ذلك فذكر البعض أن شهر رمضان والبعض الآخر قال أنه شهر المحرم[47].

سنوية النفقات العامة:

منها ما قاله عمر بن الخطاب لمحمد بن مسلمة: إن بعثتك فأد إليها صدقة العام وعام أول وذلك أمر المرأة التي نسيها محمد بن مسلمة ولم يعطها من الصدقات، وكذلك الأعطيات التي بدأ توزيعها في عهد عمر كانت سنوية أيضاً كما مر بنا رأي الذين نادوا بإعطاء الفقير كفاية سنة، منهم المالكية وجمهور الحنابلة والإمام الغزالي.

ثانياً: استقلالية الموازنات وتعددها:

أخذت الدولة بنظام تعدد الموازنات وكانت هناك ثلاث موازنات مستقلة وهي:

1) ميزانية الزكاة.

---

(45) يعقوب بن إبراهيم، أبو يوسف، الخراج، (بيروت، دار المعرفة، 1979)، ص137.

(46) يحيى بن آدم القرشي، الخراج، مرجع سابق، ص68.

(47) أبو عبيدة، القاسم بن سلام، كتاب الأموال، ط2، (القاهرة: مكتبة الكليات الأزهرية ودار الفكر، 1975)، ص535.

2) **ميزانية الفيء والغنائم.**

3) **ميزانية الخراج والجزية والعشور والإيرادات الأخرى عير الدورية.**

وأدلة ذلك ما ذكره أبو يوسف في نصيحة لهارون الرشيد: فإن مال الصدقة لا ينبغي أن يدخل في مال الخراج، لأن الخراج في لجميع المسلمين والصدقات لمن سمى الله عز وجل في كتابه[48]. وقوله: ولا تجر على الولاة والقضاة من مال الصدقة شيئاً إلا والي الصدقة فإنه يجري عليه منها[49].

ويقول الماوردي في المؤلفة قلوبهم: من كان مسلماً جاز أن يعطى من سهم المؤلفة قلوبهم من الزكاة ومن كان منهم مشركاً عدل به من مال الزكاة إلي سهم المالح من الفيء والغنائم[50].

وقوله في العاملين عليها من ذوي قربى الرسول صلى الله عليه وسلم بان لا يأخذوا أجورهم من مال الصدقات وإنما من مال الفيء[51].

وذلك لأن لكل واحدة من هذه الموازنات مصارفها المختلف: الزكاة مصرفها محدد في قوله تعالى: (إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاء وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ)[52].

([48]) يعقوب بن إبراهيم، أبو يوسف، مرجع سابق، ص80.

([49]) المرجع السابق، ص187.

([50]) أبو الحسن على بن حبيب الماورودي، مرجع سابق، ص123.

([51]) المرجع السابق، ص113، 130.

([52]) سورة التوبة، الآية 60.

وحين نزلت تلك الآية قال الرسول صلى الله عليه وسلم: (إن الله تعالى مل يرض في قسمة الأموال بملك مقرب ولا بنبي مرسل حتى تولى قسمتها بنفسه) [53].

أما في الفيء والغنائم فمصرفهما محدد – على الترتيب – في قوله تعالى: (وَاعْلَمُواْ أَنَّمَا غَنِمْتُم مِّن شَيْءٍ فَأَنَّ لِلَّهِ خُمُسَهُ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَى وَالْيَتَامَى وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ إِن كُنتُمْ آمَنتُمْ بِاللَّهِ وَمَا أَنزَلْنَا عَلَى عَبْدِنَا يَوْمَ الْفُرْقَانِ يَوْمَ الْتَقَى الْجَمْعَانِ وَاللَّهُ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ) [54].

وقوله تعالى: (مَّا أَفَاء اللَّهُ عَلَى رَسُولِهِ مِنْ أَهْلِ الْقُرَى فَلِلَّهِ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَى وَالْيَتَامَى وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ كَيْ لا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الأَغْنِيَاء مِنكُمْ وَمَا آتَاكُمُ الرَّسُولُ فَخُذُوهُ وَمَا نَهَاكُمْ عَنْهُ فَانتَهُوا وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ شَدِيدُ الْعِقَابِ) [55].

مما يدل عل ى أن التوقيف في الآيات السابقة هو السبب في الفصل بين الموازنات.

هناك ملاحظة بالنسبة للفيء فإنه يضاف لميزانية الغنائم، وذلك إن أخذنا برأي الشافعي، بموجب أن يخمس تشبيهها له بالغنائم لتشبيه مصرفيهما في الآيتين السابقتين أما إن أخذنا برأي أو بحنيفة ومالك وأحمد بن حنبل بأنه لا يخمس فيضاف إلي الميزانية الثالثة مع الخراج والجزية والعشورة.

ولقد اختلف في إمكانية التحويل من بند إلي بند، داخل نطاق الموازنة الواحدة، فبالنسبة للصدقات مثلاً أجاز الحنفية أن تصرف الزكاة بجميع الأصناف المذكورة في الآية الكريمة أو لبعضهم ولو واحداً من أي صنف كان[56]. وهو نفس رأي المالكية إذ قالوا:

---

[53] أبو الحسن على بن حبيب الماوردي، مرجع سابق، ص122.

[54] سورة الأنفال، آية 41

[55] سورة الحشر، آية 7

[56] عبد الرحمن الجزيري، كتاب الفقه على المذاهب الأربعة، ج1، ط2، (القاهرة، المكتبة التجارية)، ص621.

لا يجب تعميم الأصناف الثمانية في الإعطاء بل يجوز دفعها ولو لواحد من صنف واحد إلا العامل فلا يجوز دفعها كلها إليه إذا كانت زائدة على أجرة عمله[57].

أما رأي الشافعية فيخلف عن الرأيين السابقين إذ نادوا بموجوب تعميم الأصناف الثمانية أن وجود وتقسيم على ثلاثة أشخاص من كل صنف على الأقل[58].

ثالثاً: العلاقة بين الإيرادات والنفقات:

ذكر الماوردي تحت عنوان "مقابلة الدخل بالخرج" بأن ذلك لا يخلو من ثلاثة أحوال[59]:

1- **أن يفضل الدخل عن الخرج: فهو الملك السليم، والتقدير المستقيم، ليكون فاضل الدخل معداً لوجوم النوائب ومستحدثات العوارض.**
2- **أن يقصر الدخل عن الخرج: فهو الملك المعتل، والتدبير المختل، فإن استدرك – أي الحاكم – أمره بالتقنع وساعده أجناده على الاقتصاد وإلا فإلي عطب ما يؤول الفساد.**
3- **أن يتكافأ الدخل والخرج: حتى يعدل ولا يفضل ولا يقتصر فيكون الملك في زمان السلم مستقلاً وفي زمان الفتوق والحوادث مختلاً.**

وما ذكره الماوردي هو ما نطلق عليه الآن حالات الفائض أو العجز أو التوازن على الترتيب ولقد كانت إيرادات الدولة الإسلامية أكبر من نفقاتها وكان العجز أمراً طارئاً عليها، وذلك في حالات الضعف والقلاقل التي مرت بها الدولة العباسية في حوالي القرن الثالث من الهجرة وما بعدها من السنوات وكانت الدولة في حالات الفائض، تفضل أن لا يبقى هذا الفائض في خزائنها، وكانت تقوم بتوزيعه على الناس

([57]) المرجع السابق، ص624.

([58]) المرجع السابق، ص626.

([59]) أبو الحسن على بن حبيب الماوردي، مرجع سابق، ص123.

أولاً بأول ولذلك فإن سيدنا عمر لم يقبل رأي من طالبه بترك أموال تكون كاحتياطي في بيت المال، فقال رداً عليه: كلمة ألقاها الشيطان فيك وقاني الله شرها وهي فتنة لم بعدي بل أعد لهم ما أعد الله ورسوله طاعة لله ولرسوله هما شدتنا التي أفضينا بها إلي ما ترون فإذا كان المال ثمن دين أحدكم هلكتم[60].

ومن ذلك نجد أن عمر يرى أن الدول قد بنبت بطاعة الله ورسوله وهذه الطاعة كانت سبباً في إفاضة الخيرات والأموال وليس العكس وقد ذكر القرآن هذه الحقيقة () كما مر بنا قول على بن أبي طالب عندما وزع العطاء في سنة واحدة أربع مرات قائلاً: إني لست لكم بخازن.

فالأموال عند المؤمن هي وسيلة لا غاية وسيلة لإعلاء كلمة الله وهداية الناس وتأكيداً لذلك نذكر ما ورد عن عمر بن عبد العزيز عندما أخبره أحمد عماله بتخوفه من دخول الكثيرين في الإسلام مما يشكل خطورة على إيرادات الجزية والتي ستسقط عنهم بإسلامهم وكان قد طلب بعدم إسقاطها عنهم فد عليه عمر بقوله: كتبت إلي تسألني عن أناس من أهل الحيرة يسلمون من اليهود والنصارى والمجوس وعليهم جزية عظيمة وتستأذنني في أخذ الجزية منهم وإن الله جل ثناؤه بعث محمداً صلى الله عليه وسلم داعياً إلي الإسلام ولم يبعثه جابياً فمن أسلم من أهل تلك الملل فعليه في ماله الصدقة ولا جزية عليه[61].

كما إن هنالك حالات يمكن للحاكم أن لا يجبي فيها الأموال من الناس سنوياً وذلك في ظروف القحط والكوارث وهذا عين ما فعله سيدنا عمر في عام الرمادة إذ أنه

([60]) ابن الأثير، ص504، الطبري، الجزء الثالث، ص615.

([61]) يعقوب بن إبراهيم، أبو يوسف، مرجع سابق، ص131..

يأخذ الصدقة في ذلك العام إلي أن تحسنت ظروف الناس فأخذها في العام التالي صدقة عامين[62].

أما في حالات العجز فيمكن للحاكم أن يجبي الأموال مقدماً فلقد ثبت أن النبي صلى الله عليه وسلم قد تعجل من العباس صدقة عامين كما عرفت الدولة نظام الاقتراض من الأفراد لحين وصول المال العام فتقوم بسداد القرض بعد ذلك. كما كانت بيت مال الخاصة يساهم في حل كثير من الضوائق الناجمة عن العجز أيضاً وذلك بمد بيت المال بالأموال اللازمة التي يحتاج إليها[63].

---

(62) يعقوب بن إبراهيم، أبو يوسف، مرجع سابق، ص131..

(63) زكريا محمد بيومي، مرجع سابق، ص485.

المبحث الثاني

الموازنة العامة

2-1 تعريف الموازنة العامة

الموازنة العامة بأنها:

"تقدير مالي معتمد للنفقات العامة والإيرادات العامة عن فترة مالية مقبلة غالبا ما تكون سنة" ويتبين من هذا التعريف أن الموازنة العامة للدولة تستند إلى عنصرين أساسين هما التقدير والاعتماد[64].

فبالنسبة إلى التقدير فإنه يتمثل في تقدير أرقام تمثل الإيرادات العامة التي ينتظر أن تحصل عليها السلطة التنفيذية وكذلك النفقات العامة التي ينتظر أن تنفقها لإشباع الحاجات العامة للشعب وذلك خلال فترة مالية مقبلة غالبا ما تكون سنة[65].

أما بالنسبة إلى الاعتماد فيقصد به حق السلطة التشريعية واختصاصها في البلاد الديمقراطية في الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من إيرادات عامة ونفقات عامة، وعلى هذا الأساس فان الموازنة العامة تظل مجرد مشروع موازنة حتى تعتمد من السلطة التشريعية[66].

2-2 أهمية الموازنة العامة

للموازنة العامة للدولة أهمية كبرى لأنها تعبر عن برنامج العمل السياسي والاقتصادي والاجتماعي للحكومة خلال الفترة المالية المقبلة، وبعبارة أخرى فان الموازنة

([64]) سليمان اللوزي، أحمد القطامير، أنماط الموازنة العامة للدولة، الأردن، 1989، ص18.

([65]) مدحت إسماعيل، عبد الحليم كراحة، مرجع سابق، ص23.

([66]) مدحت إسماعيل، عبد الحليم كراحة، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، ط1، أ-ب: 1987م، ص20.

العامة للدولة لها دلالة سياسية واقتصادية واجتماعية، إذ يمكن الكشف عن مختلف أغراض الدولة عن طريق تحليل أرقام الإيرادات العامة والنفقات العامة التي تجمعها وثيقة واحدة هي الموازنة العامة للدولة.

باختصار يمكن القول أن الموازنة العامة للدولة ليست مجرد بيان يتضمن الإيرادات العامة والنفقات العامة فحسب، وإنما هي أيضا وثيقة الصلة بالاقتصاد القومي والأداة الرئيسية التي يمكن من طريقها تحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

2-3 القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة

اتفق علماء المالية العامة على أن إعداد الموازنة العامة للدولة يجب أن يخضع لمجموعة من القواعد تهدف إلى وضع الموازنة في صورة واضحة كي يسهل على السلطة التشريعية تفهمها، ومن ثم فرض الرقابة على تنفيذها، كما تهدف هذه القواعد كذلك إلى أن تكون الموازنة العامة معبرة تعبيرا صادقا عن النشاط المالي للدولة، فضلا عن أن هذه القواعد تجنب الحكومة الخطأ وتقلل من احتمالات الإسراف لاسيما في حالة زيادة الإيرادات على الإنفاق[67].

2-4 مفهوم تبويب الموازنة العامة

تبويب الموازنة العامة يعني تصنيف أنواع وعناصر الإيرادات العامة (الموارد والاستخدامات) وترتيبها في تقسيمات رئيسية (فصول) ونوعية (بنود)، وترقيمها بأرقام متسلسلة ورموز بحيث تشكل نظاما يعدد التقسيمات المختلفة لموازنة الجهاز الإداري للحكومة، ويساعد تبويب الموازنة العامة للدولة الإدارة المالية من تحقيق التنسيق بين الإيرادات العامة والنفقات العامة بشكل ينسجم مع الأهداف المالية والاقتصادية المقررة،

([67]) فيصل مراد، العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة، عمان، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، 1995، ص67.

وأنظر أيضاً، حسين حمد، المحاسبة الحكومية والقومية، الإسكندرية، دار الجامعات المصرية، 1997، ص41.

لذلك فان البيانات المالية المتعلقة بالموازنة العامة يجب تبويبها ضمن تقسيمات رئيسية وفرعية وفقا لأهميتها وأولويتها وبشكل يمكن من إجراء التحليل والرقابة وتقييم الأداء وتحديد المسؤوليات لتحقيق الأهداف المحددة بكفاءة وفعالية[68].

2-5 أهداف تبويب الموازنة العامة

هناك مجموعة من الأهداف ينبغي تحقيقها عند تبويب الإيرادات والنفقات للموازنة العامة وهي[69]:

أولا: يجب تبويب وتنظيم الموازنة العامة بشكل يسهل وضع البرامج وفقا لمتطلبات الحكومة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية ويظهر التعديلات والتغييرات خلال الفترات المالية المختلفة.

ثانيا: يجب أن يساهم تبويب الموازنة العامة مساهمة فعالة في رفع سوية تنفيذ الموازنة وتحقيق الكفاءة والفعالية في الأنشطة والبرامج الحكومية بحيث يتم حصر الموارد المالية المتاحة للحكومة واستخداماتها.

ثالثا: يجب تبويب الموازنة العامة بشكل يلبي متطلبات النظام المحاسبي، وذلك من خلال تصنيف النفقات في مخصصات الجهاز الحكومي بشكل يحدد المسؤوليات ويسهل عمليات الرقابة على الإنفاق وتصنيف الإيرادات وبما يؤدي إلى تحديد الوحدات الإدارية المسئولة عن تحقيق الإيرادات المقدرة في الموازنة العامة.

رابعا: يجب تبويب الموازنة العامة بشكل يمكن من تحليل الآثار الاقتصادية لأوجه النشاط الحكومي.

---

(68) أبو حنفر، موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق، عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981، ص18.

(69) رضوان، عبد القادر محمود، مبادئ الحسابات الاقتصادية والقومية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، ص1995، ص87.

2-6 طرق تبويب الإيرادات والنفقات العامة للحكومة

تعد الموازنة العامة للدولة على أساس التقسيم الإداري للأجهزة والوحدات والتصنيف الوظيفي لأوجه نشاط الدولة مع مراعاة التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال.

يتضح أن أساس تبويب المصروفات والإيرادات للموازنة العامة للدولة هو التبويب الإداري، أي تقسيم النشاط الحكومي إلى مجموعة من الوحدات الإدارية، وزارات أو مصالح، ويحدد نصيب كل منها من إيرادات ومصروفات مع استخدام التبويب الوظيفي لأوجه نشاط الدولة والذي يختص في توزيع الاعتمادات المخصصة وتقسيم المصروفات طبقا للوحدات التي تمارس نشاطا مماثلا متشابها مثل الأمن العام والصحة والتعليم..الخ[70].

2-7 الوظائف الأساسية للموازنة العامة

إن الوظائف التي يمكن أن تخدمها الموازنة العامة هي[71]:

1. الرقابة التنفيذية :

هو أسلوب تنفيذ الموازنة وهي رقابة المشروعية، وهي رقابة قانونية ومالية ومحاسبية، وذلك عن طريق إخضاع الموظفين للسياسات والخطط المرسومة من قبل السلطة التشريعية وأهم وسائل الرقابة المختلفة وإجراءاتها التي تربط بعملية تنفيذ الموازنة وسنتناول:

([70]) دراز، حامد عبد المجيد، الموازنة العامة للدولة، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1979 ص3.

([71]) الحمش، منير، دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة، دمشق: مؤسسة الوحدة، 1986، ص64-67.

أنظر أيضاً، بيومي، زكريا محمد، المالية العامة الإسلامية، القاهرة: دار النهضة العربية، 1979، ص57.

- رقابة الأداء الوظيفي التي تتركز في توزيع القيام بالعمليات المالية والمحاسبية بين مجموعة من الموظفين المتخصصين.
- فرض القيود على نقل المخصصات.
- عدم تجاوز المخصصات الواردة في بنود الإنفاق المختلفة وعدم استعمالها لغير الأغراض المخصصة لها.
- وجود تعليمات وقواعد للإنفاق من الموازنة.
- تحديد سقف شهري أو ربع سنوي للإنفاق من الموازنة.

2.الرقابة الإدارية:

وهي الرقابة التي بموجبها تتأكد الإدارة العليا بأن الأموال العامة قد تم تحصيلها وإنفاقها بصورة فعالة وبكفاءة في سبيل تحقيق الأهداف التي تسعى الحكومة لانجازها من نشاطاتها وأعمالها المختلفة، حيث تتولى الإدارة:

- اختيار أفضل أساليب التنظيم لتأدية الواجبات الملقاة على عاتقه.
- أي البدائل هو الأفضل لتحقيق الأهداف وإقامة العلاقات الجيدة مع المحيط الخارجي.
- اختيار الأساليب أو الإجراءات الإدارية للحصول على أحسن النتائج.

وتعتبر موازنة الأداء الوسيلة الأفضل لتحقيق رقابة الإدارة حيث أن قواعدها تساعد المسئولين لتقييم انجازات الوحدات الإدارية العاملة عن طريق:

- تصنيف أقسام النفقات العامة وتحديدها على أساس وظيفي وليس نوعي (الغرض أو الهدف من الإنفاق).
- تزويد الإدارة بمقاييس تكاليف العمل لتسهيل انجاز النشاطات المختلفة والمحددة بكفاءة عالية.

3. التخطيط:

التخطيط هو الوسيلة الثالثة التي تؤديها الموازنة وعملية التخطيط تتناول:

- أهداف المؤسسة.
- المصادر المالية والمادية اللازمة لتحقيق الأهداف.
- البرامج والسياسات الواجب إتباعها لتحصيل المصادر المالية واستخدامها وتوزيعها.

والتخطيط عادة يركز على قضايا رئيسية مثل:

- السياسات والأهداف بعيدة المدى للدائرة؟
- كيف يمكن ربطها إلى بدائل النفقات المختلفة؟
- ما المعايير التي يجب استعمالها لتقييم طلبات التخصيص من الوزارات والدوائر المختلفة لنشاطاتها ومشاريعها؟

والتخطيط يهتم بأهداف العمل التي تسعى المؤسسة لانجازها وموازنة البرامج تعتمد أساسا على التخطيط فهي تحاول ربط الخطط بمصادر التمويل (الموازنة) مع ملاحظة القواعد الأساسية التالية:

- إن التخطيط يتعلق بالمستقبل فهو يركز على الأهداف المستقبلية ويربطها بقرارات مسبقا لتحقيقها.
- التخطيط يشمل المصادر والوسائل التي تتضمن تحقيق الأهداف المستقبلية كافة ويحدد البرامج التفصيلية المتعلقة بتحقيقها.
- التخطيط يتضمن عادة الوسائل والأهداف حيث أن توزيع المخصصات والمصادر المالية المتوفرة يتم على أساس الأهداف التي يجب تحقيقها.

4. التقييم والتحليل:

التقييم: هو عملية تقرير ما إذا حقق البرنامج أهدافه أم لا.

التحليل: يتضمن عملية تقدير فعالية البدائل من بين البرامج المختلفة للوصول للأهداف نفسها.

إن نظام التخطيط والبرمجة يهدف إلى الوصول نحو عمليات التقييم والتحليل حيث أن هدفها الأول والأساسي هو ترشيد عمليات اتخاذ القرارات عند إعداد الموازنة عن طريق:

- **تزويد المسئولين بالمعلومات والبيانات بالبدائل المتوفرة على أساس تحليل التكلفة والعائد والأساليب المختلفة والمتوفرة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها.**
- **توفير مقاييس لتقويم النتائج لتسهيل عملية تحقيق الأهداف الموضوعة وعملية التقييم والتحليل تركز عادة على القضايا مثل:**
  - ✓ **أي البرامج يحقق الأهداف المرجوة بكفاءة وفاعلية.**
  - ✓ **أي البرامج يجب أن ينتهي وأي البرامج يجب أن يوسع.**

المبحث الثالث

الموازنة التقليدية

الموازنة التقليدية هي أول أسلوب حديث لإعداد الموازنة من زاوية التطور التاريخي وهي الأكثر شيوعاً واستعمالاً في إعداد الموازنة العامة للدولة في مختلف دول العالم، وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، مما يجعلها سهلة الفهم بالنسبة لغير المتخصصين ويوضح ذلك التعرض إلي اهتمامات الموازنة التقليدية وتبويبها من خلال دراسة العناصر التالية:

- اهتمامات الموازنة التقليدية.
- تبويب الموازنة التقليدية.
- تقييم الموازنة التقليدية.

3-1 اهتمامات الموازنة التقليدية:

تهتم الموازنة العامة التقليدية بمراقبة بنود النفقات العامة بشكل أساسي، ويعني ذلك أنها لا تهمل الجوانب الأخرى التي تمثل اتجاهات تطوراتها الحديثة.

الاهتمامات الأساسية للموازنة العامة التقليدية:

يطلق علي الموازنة التقليدية عدة مسميات توضح اهتماماتها الأساسية منها:

- موازنة البنود: بسبب تركيزها على بنود الموازنة وما يرصد فيها من اعتمادات، وضرورة التقيد البنود عند الإنفاق.

- **موازنة الرقابة: لأنها تركز على إحكام الرقابة المالية على النفقات العامة في الوزارات والمصالح الحكومية، من حيث أوجه صرف، وحدود الإجازة، واقتناء السلع الخدمات التي من أجلها رصدت الاعتمادات في الموازنة.**
- **الموازنة الجزئية أو المتدرجة أو المتزايدة جزئياً[72]: حيث تعتبر نفقات السنة السابقة أساساً مقبولاً يمكن الاعتماد عليه لتقدير نفقات السنة القادمة، ولذلك تزيد نفقاتها باستمرار سنة بعد أخرى بمعدلات صغيرة، لتغطية نفقات الزيادات المتوقعة في الحاجات الحكومية.**

ويتناسب أسلوب الموازنة التقليدية مع نمط التسيير المركزي المبني على تركيز قوة القرار المالي ومسئوليته في قمة الهرم التنظيمي، حيث يبدأ هذا الأسلوب بتحديد البنود المعتمدة للإنفاق، أي تصنيف الإنفاق بالكميات الواجب الحصول عليها لتحقيق أهداف الوحدات الحكومية، ومن ثم خدمة السياسة العليا للدولة، ولذلك تكون بنود الإنفاق محددة، ولكل بند مخصصاته المالية، وهذا التحديد ضروري لأن الإنفاق يتم ضمنه مما يجعل الضبط وتحديد المسئولية عنصران أساسيان في الموازنة التقليدية[73].

تطور اهتمامات الموازنة العامة:

وإذا كان هذا المبحث يتخذ من موازنة البنود مدخلاً للدراسة، حيث يهتم هذا الأسلوب أساساً بالتركيز على الرقابة وقانونية النفقات العامة، فإن التطور في الموازنة قد أخذ اتجاهات أخرى أهمها[74]:

6- الاهتمام بالجوانب التخطيطية التي تسبق إعداد الموازنة، واعتبار التخطيط جزءاً من عملية الموازنة.

([72]) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص208.

([73]) جميل جريسات، مرجع سابق، ص19.

([74]) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة، عمان: مؤسسة الوراق، 1999، ص109.

7- الاهتمام بجوانب المسئولية وتحديدها والتقرير عنها في مختلف مراحل الموازنة، بحيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو برنامج أو نشاط معين.
8- تطور النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات اللازمة والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والنفقات التي تسمح بحسن تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها.
9- تطور أساليب القياس، وأسس الموازنة، ووسائل المتابعة والرقابة المعاصرة، واللاحقة للتنفيذ.
10- تطوير التقارير من حيث الشكل والتوقيت والمحتوى، بحيث تكون أكثر فائدة لمستخدميها.

وعلى طريق تطوير الموازنة العامة جاءت الاتجاهات الحديثة لتستجيب للرغبة في تطوير أداء الأموال العمومية، وترشيد المشروعات الخاصة.

ولذلك فإن أفضل الأساليب لإعداد الموازنة وعرض بياناتها بشكل واضح ومفيد ما اعتمد على متغيرات عديدة العامل الأساسي في تحديدها هو كفاءة وخبرة الجهاز الإداري والمالي المتوفر، والمستوى المهني والأخلاقي للموظفين، ثم توافر المعلومات المالية الضرورية، والتقليد الإداري السائد هذه الأمور مجتمعة تعطي صيغة معينة، قد تشجع على توظيف أسلوب للموازنة دون الآخر[75].

حيث تبوب الاعتمادات على أساس نوع المصروف بهدف تحقيق المساءلة المالية من طرف النواب، على كل من بنود النفقات والإيرادات العامة بالوحدة الإدارية[76].

([75]) جميل جريسات، مرجع سابق، ص18.

([76]) عبد الله محمود سالم، نحو إطار عام لمراجعة الفعالية والكفاءة والرقابة السابقة للبرامج الحكومية كأداة لترشيد الإنفاق الحكومي بالمملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 13، العدد2-1، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1989، ص86.

ليتم التأكد من أن الصرف في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية المفعول[77].

وذلك أن الاهتمام الأساسي لنظام الموازنة التقليدية ينصب على مطابقة النفقات المصروفة للاعتمادات المفتوحة حتى لا تتجاوز المخرجات حدود ما أجازته السلطة التشريعية، ولأجل التقليل أو منع المخالفات والاختلاسات المالية عند التنفيذ.

وقد تطلب هذا الوضع، تبويب الإيرادات العامة والنفقات العامة بشكل يمكن من إحكام الرقابة عليها ومحاسبة المسئولين عن إساءة التصرف فيها.

3-2 تبويب الموازنة التقليدية:

يتطلب إعداد العامة وتبويبها أن يتم إظهار تقديرات الإيرادات والنفقات بصورة تفصيلية، حتى يمكن التعرف على مصادر هذه الإيرادات ونسب تحصيلها وأوجه الإنفاق واهتماماتها وبدون ذلك فإنه يتعذر على السلطة التشريعية القيام بدورها في مناقشة مشروع الموازنة ومراقبة مدى انسجام عمليات التنفيذ مع التقديرات المصادق عليها[78].

ويأتي التبويب بحسب أنواع النفقات في المقام الأول بين طرق تبويب البيانات المختلفة في ظل الموازنة التقليدية ويعرف بـ: التبويب وفقاً للبنود، ويركز على الوسائل التي تنفق من أجلها النقود بغرض تلبية احتياجات الإدارة لتنفيذ أعمالها وهذا هو التبويب النوعي وفقاً لأوجه الصرف، أي أن تخصيص الاعتمادات يحدد على أساس الأشياء التي تشترى والخدمات التي تدفع عنها التكاليف من أجور وأثمان ولذا فإن هذا النوع من التبويب يوفر أسس تقديرات هذه الاحتياجات ويتيح مراجعة خصائص

([77]) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص263.

([78]) علي العربي وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، ص133.

المشتريات والخدمات المطلوبة كما يوفر البيانات التي توضح مختلف التحليلات الاقتصادية والمالية[79].

ومن حيث الأساس يلاحظ أن تبويب النفقات بحسب البنود يتبع نمطاً واحداً في مختلف الدول، غير انه يتباين من حيث عدد وتفصيلات التبويبات وفروعها، وفقاً لما تعرضه كل موازنة من ميزانيات الحكومات بالرغم من إتباعها نظام الموازنة التقليدية.

الأساس الذي يرتكز عليه هيكل الموازنة التقليدية يتمثل في اعتماده على عرض البيانات في مستويين هما[80]: التبويب الإداري والتبويب النوعي:

1/ التبويب الإداري:

يوضح التنظيم الإداري للوزارات والإدارات والهيئات الحكومية الأساس الذي يتم عليه تقديم الخدمات الحكومية للمواطنين، وهو يحدد المسئولية والسلطة لكل منها طبقاً للقوانين التي تنظم الخدمة وطريقة تمويلها، ولذلك فإن تبويب النفقات على أساس الوحدات الإدارية يعتبر من الخطوات الضرورية لأغراض الرقابة البرلمانية ولأغراض الإدارة الفعالة[81].

والتبويب الإداري هو تقسيم أساسي تستخدمه كل دول العالم في ميزانياتها العامة، بحيث تعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة على أساس التبويب الإداري للهيكل التنظيمي للدولة، الذي يتطلب تقسيم النشاط الحكومي إلي مجموعة من الوحدات الإدارية (وزارات، مصالح، إدارات) ثم يتم توزيع النفقات داخل هذه الوحدات في فصول أو أبواب أخذاً بالتصنيف الأفقي، بحيث يمكن تحديد نصيب كل وحدة من النفقات العامة والإيرادات العامة.

([79]) فهمي محمد شكري، مرجع سابق، ص133.

([80]) فهمي محمد شكري، مرجع سابق، ص134.

([81]) الأمم المتحدة، دليل المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص43.

فالموازنة العامة لوزارة ما قد تقسم إلي أبواب يتعلق كل باب بموازنة فروع الوزارة أو قطاعاتها الرئيسية، ثم تقسيم لفصول يتعلق كل منها بموازنة الإدارات الأساسية التي يتكون منها الفرع أو القطاع المعنى، وهكذا تستمر تفريغات وتبويبات الموازنة في صورة تتوازي مع البناء التنظيمي وتفريعاته.

2/ التبويب النوعي:

تعرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة على أساس التبويب النوعي الذي يعتمد على توزيع النفقات وفقاً لأوجه الصرف، لأي غرض الذي يخصص من أجله الاعتماد.

ويلاحظ أن الوحدات الإدارية المختلفة تشتري عادة مواد وخدمات متشابهة كدفع أجود العمال، وأثمان الطاقة، ومصروفات الصيانة، وغيرها، وذلك رغم اختلاف البرامج التي تقوم بتنفيذه كل وحدة وهذا يساعد على وضع تقسيم نوعي موحد لكافة الوحدات الإدارية، يلزم رؤساءها بالصرف في حدود الاعتمادات المخصصة وطبقاً للقوانين واللوائح المالية للدولة.

حيث يتم عرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة وفقاً لبنود الإنفاق، عرضاً عمودياً يتم فيه تصنيف النفقات وتوزيعها على البنود والفقرات على أساس التصنيف النوعي لهذه النفقات والذي يعرف بالتخصيص النمطي أي المتكرر في مختلف الوحدات الإدارية لتجانس النفقات في أوجه الصرف.

ويكون تسلسل توزيع اعتمادات الموازنة بالنسبة للبنود تسلسلاً عمودياً هي: فصل، بند، فقرة، حيث تأخذ الفصول أرقاماً تسلسلية للإدارة العامة التي تخصها الاعتمادات بينما تأخذ البنود أرقاماً تسلسلية داخل البنود المتفرعة منها علماً أن التبويب في الموازنة يتم على أساس إداري وأساس نوعي في وقت واحد.

وقد تطورت النظرة إلي الموازنة العامة فبعد أن كانت النظرة التقليدية تعتبرها أداء للرقابة المالية على إنفاق الأموال العامة أصبحت النظرة الحديثة تعتبرها من أدوات الإدارة الحكومية للرقابة خصوصاً بعد أن تشعب النشاط الحكومي وأصبح يشمل قطاعات كبيرة من الاقتصاد الوطني، واستخدمت الدول التخطيط الطويل والمتوسط المدى مما تطلب تطوير الموازنة لتتناسب مع أسلوب التخطيط.

3-3 تقييم الموازنة التقليدية:

لا شك في أن إيجابيات نظام الموازنة التقليدية هي التي ساعدت على استمرار العمل به، واعتماده في كثير من الدول حتى بعد ظهور الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة غير أن ذلك لم يحل دون توجيه عدة انتقادات للموازنة التقليدية.

إيجابيات الموازنة التقليدية:

يتميز الأسلوب المعتمد في تصنيف الموازنة التقليدية وتبويبها بعدة إيجابيات منها:

أولاً: أن الموازنة التقليدية تسهيل مهمة الرقابة[82] بل تحقيق الاتجاه الرقابي على الأموال العامة حيث:

- تساعد على رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية.
- فعالية مراقبة البنود خاصة على الرواتب والمشتريات التي تمثل 80٪ من النفقات الحكومية الجارية.
- تجعل الرقابة متجانسة حسب القواعد والمعايير.
- تؤدي إلي رقابة شاملة تغطي كل بنود الإنفاق.
- تجعل الرقابة دقيقة يسهل مقارنة البنود الجارية بالمخصصات السابقة.

---

(82) سليمان اللوزي وآخرون، مرجع سابق، ص43.

- تساعد الرقابة على تخفيض مخصصات الدوائر لتتفق مع الإيرادات أو الموارد المقدرة المتوقعة.
- تمكن السلطات المركزية من مراقبة المدخلات قبل الالتزام بالمخصصات أو الإنفاق الفعلي.

ثانياً: إن شمول الموازنة التقليدية يسهل فهم أهمية النفقات والإيرادات ومقارنتها بالسنوات السابقة، بالإضافة إلي وجود أبواب وبنود ثابتة ومحددة في وثيقة الموازنة العامة.

ثالثاً: إن الطريقة التقليدية تزيد الإنفاق بين المشتركين في إعداد ومناقشة وإقرار الموازنة وتجعل الخلافات بينهم سهلة الحل، وتجنبهم الأسئلة الصعبة، لأن جوهر أي مشكلة من المحتمل أن يكون زيادة أو نقصاً في أموال معينة، وليس عدم الإنفاق على سياسات وبرامج[83].

رابعاً: لقد استمر العمل بالموازنة التقليدية فترة طويلة من الزمن قبل ظهور الاتجاهات الحديثة ولا تزال دول كثير في العالم اليوم تعتمد هذا الأسلوب لإدارة أموالها العمومية، وقد ساعدت هذه المدة في تصميم نماذج وتعليمات واضحة سهلت مهمة إعداد الموازنة.

سلبيات الموازنة التقليدية:

ورغم الإيجابيات المذكورة فإن للموازنة التقليدية بعض السلبيات نتعرض لها فيما يلي:

أولاً: إن قرار الاعتمادات يتم عادة بناءاً على المعلومات التاريخية، والمساومة والعامل الشخصي نظراً لغياب المعايير الموضوعية التي تحدد على ضوئها الاعتمادات

([83]) محمد إسماعيل محمد، مرجع سابق، ص102.

والتي يمكن استخدامها لأغراض تقييم بدائل اختيارات العمل، ولذلك عادة ما يشجع نظام موازنة البنود الإدارات على المنافسة في طلبات الاعتمادات بشكل متزايد دون النظر إلي أولويات الحاجات على المستوى الكلي للدولة كما يؤدي هذا النظام إلي إفراد كل وزارة بعملها دون تنسيق أو ارتباط مع الوزارات الأخرى مما سيسفر عن ذلك في بعض الأحيان ازدواجية في الأعمال الحكومية نتيجة لفقدان النظرة الشمولية المستقبلية[(84)].

ثانياً: إن التركيز على تفاصيل أنواع المصروفات دون الأهداف يجعل من الصعوبة بمكان اتخاذ قرارات سليمة نظراً لتعذر إمكانية مقارنة الأداء والنفقات الناتج عن صعوبة التعرف الدقيق على نتائج أعمال الحكومة وما يلحقها من تغيرات وبالتالي استحالة قياس الكفاءة الإنتاجية للإدارة الحكومية بما يؤدي إلي تطوير الوظائف والأنشطة المختلفة[(85)]. فالموازنة بقدر ما نجحت في تحقيق الوضوح حول الأوجه التي سيتم بها الإنفاق إلا أنها أخفقت في التعريف الكافي بما يجب أن يتم إنجازه وبذلك فإنها لا تستطيع أن توضح للنواب أو حتى للموظفين المعنيين بالتنفيذ ما يكفي لتوفير حماسهم والتزامهم بها، أو ما يكفي لمراقبة عمليات التنفيذ بصورة دقيقة وموضوعية، وبالتالي تبقي إمكانية حدوث الإسراف أو الانحراف واسعة ما لم يتم ربط الموازنة العامة بأهدافها ربطاً كمياً ونوعياً[(86)].

ثالثاً: إن الموازنة التقليدية لا تتوفر على المرونة الكافية عند التنفيذ باعتبار أن النفقات مخصصة لبنود محددة، وإمكانية النقل من باب إلي آخر أو من بند إلي آخر، تحتاج إلي الوقت الكافي لتحريك الإجراءات اللازمة لطلب الموافقة البرلمانية مما

---

(84) فهمي محمد شكري، مرجع سابق، ص156.

(85) قحطان السيوفي، مرجع سابق، ص82.

(86) علي العربي وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص137.

يعيق أحياناً تنفيذ بعض البرامج والمشاريع كما لا تساعد على إدخال برامج أساسية جديدة في الموازنة حتى وأن كانت ذات جدوى اقتصادية عالية حيث أن الأولوية في توزيع الاعتمادات هي للبرامج والمشاريع تحت التنفيذ ولذا فإن نصيب البرامج والمشاريع الجديدة من الاعتمادات يكون عادة ما يزيد عن حاجة البرامج والمشاريع تحت التنفيذ[87].

رابعاً: إن تحديد الإطار الزمني بسنة واحدة، يبعد الموازنة عن الاهتمام بالاستثمارات الطويلة المدى، وعن تحليل المؤشرات المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيراد إلا بشكل مبسط بالإضافة إلي ضعف الانسجام مع تطور وظيفة الدولة، نتيجة عدم وضوح العلاقة بين هذا الأسلوب من تبويب الموازنة وبين الخطة مما يتعذر معه ربط هذه الموازنة بأهداف الحكومة.

خامساً: لقد أدى العمل بالموازنة التقليدية إلي تعزيز الاتجاهات نحو المركزية في العملية الإدارية والسياسية حيث أصبح المسئولون حريصون على التمسك بالسلطة والصلاحيات المالية بين أيديهم وعدم توزيعها أو تفويضها خوفاً من الوقوع في أية تجاوزات تضعهم أما المسائلة البرلمانية التي قد تؤدي إلي تشويه سمعتهم ومن ثم القضاء على مستقبلهم السياسي[88].

ويظهر مما سبق أن موازنة البنود معنية بشكل أساسي بالكلفة أو مخرجات الموازنة، أكثر مما هي معنية بالنتائج من الصرف أو المخرجات فالإنفاق هو نسبة من الإنفاق السابق وليس بالضرورة مرتبط بمردود أو أداء الإنفاق العام.

ونتيجة لعوامل التطور أصبحت هذه الموازنة غير قادرة على مواجهة متطلبات الظروف المتغيرة نظراً لاهتمامها بالجانب الرقابي، وعلى جانب المدخلات وتدبير

([87]) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص213.

([88])علي العربي وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص138.

الأموال دون النظر إلي جانب المخرجات بالإضافة إلي تجاهلها للبعد التخطيطي للموازنة عن طريق الربط بين بنود الإنفاق وأهداف الوحدة الإدارية وقد نتج عن ذلك صعوبة مراجعة وتقييم كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة الحكومية[89].

ونتيجة لأوجه القصور السابقة فقد اتجه الرأي الحديث إلي التركيز على المقابل الذي يعود من الإنفاق مما يؤدي إلي تطوير الموازنة العامة للدولة، وظهور أساليب جديدة لها، كان في مقدمتها موازنة البرامج والأداء.

([89]) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص86.

المبحث الرابع

موازنة البرامج والأداء

إن إدخال أي شكل من التطور أو التحول من الموازنة التقليدية إلي أسلوب آخر أكثر حداثة، سواء كان ذلك في تبني أحد أنظمة الموازنة الحديثة، أو في تبني وسائل وطرق عمل جديدة وفي عملية إعداد يتطلب أن يكون هناك انسجام كاف بين جميع المستويات التي تشترك فيها حول الأسلوب الجديد ومزاياه وأهدافه وطرق العمل به ذلك أن عملية الموازنة في مجملها تمثل وسيلة الاتصال بين جميع المستويات التي تشترك فيها وهي السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، والجهاز المركزي لإدارة الموازنة والأقسام الفرعية لإدارة الموازنات والإدارات التنفيذية[90].

إن تحول اهتمام إدارة الموازنة من رقابة بنود الإنفاق بنداً بنداً إلي التركيز على مشكلة إدارة البرامج وأداء الأنشطة الحكومية على قواعد عملية سلمية، وقياس الأعمال التي يتم تنفيذها، وكفاءة هذا التنفيذ، وحتى يمكن تحقيق الأهداف الجديدة للإدارة الحكومية بدأ تطوير الموازنة العامة للدولة بحيث اتخذت شكلاً جديداً اصطلح على تسمية "موازنة البرامج والأداء".

ويمتاز هذا النظام خلافاً لسابقة أنه نشأ وتطور في الولايات المتحدة الأمريكية وقد تسببت فيه عوامل اقتصادية وعلمية، بالإضافة إلي العوامل السياسية السابقة مما أكسب النظام الجديد هيكلاً خاصاً يستجيب لاهتماماته ويبرز إيجابياته.

---

(90) فهمي شكري، النظرية المستقبلية لتكامل الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية، عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980، ص31.

وما ميز الاتجاهات الحديثة عموماً أنها محاولات متتالية لتطوير الموازنة العامة لتلعب دورها كأداة فعالة في مواجهة ظواهر سياسية واقتصادية ومالية وسوف نلمس بعض جوانب هذا الأمر من خلال العناصر التالية:

- مراحل تطور نظام موازنة البرامج والأداء.
- هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء.

4-1 مراحل تطور نظام موازنة البرامج والأداء:

لقد مرت موازنة البرامج والأداء بعدة مراحل قبل أن تتحدد بدقة أهدافها وتتضح أقسامها ومقاييسها فقد ظهرت موازنة الأداء منفصلة على موازنة البرامج ثم حدث التطور إلي النظام الجديد.

موازنة الأداء:

ابتداء لابد من الملاحظة بأن موازنة الأداء لا تتطلب تحولاً جذرياً في أساليب الموازنة التقليدية المعمول بها ولكنها، عبارة عن إعادة تأكيد للمبادئ المقبولة منذ وقت طويل، والتي تقتضي بأن تبني الموازنة على أساس تحليل دقيق للبرامج فموازنة الأداء والموازنة التقليدية تتمشيان معاً وكلا المدخلين يدعم الآخر[91].

وقد ظهرت فكرة موازنة الأداء في عام 1912 بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث أكدت لجنة "الاقتصاد والكفاية" على ضرورة الاستفادة من بعض توصيات وأفكار ما يسمى "بحركة الإدارة العلمية في القطاع الخاص"[92].

([91]) إبراهيم عباس عطية، الاتجاهات الحديثة في موازنات المجالس المحلية، عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1971، ص28.

([92]) قحطان السيوفي، مرجع سابق، ص83.

فقد تطورت العلوم الإدارية وتعددت أعمال الإدارة ووظائفها واحتاجت لاستخدام الموازنة في العملية الإدارية وفي تقييم الإنجازات التي تؤديها الإدارة الحكومية مما أثار موضوع علاقة الموازنة بالإدارة في أوساط الحكومية، كما كان للكساد العالمي دوره في تحسيس الحكومات بالحاجة إلي تطوير مفهوم نظام الموازنة وربط علاقته بالسياسة المالية والاقتصادية وقد أكدت النظرية الكنزية هذا الاتجاه عندما بينت أهمية العلاقة بين الإنفاق الحكومي والأوضاع الاقتصادية.

ومن ذلك الحين عمل الخبراء على تدعيم الفكر الكنزي من خلال توجيه أنظمة الموازنات لجعلها تفي بأهداف السياسات الاقتصادية كما سار الاتجاه إلي تطوير الموازنة باعتبارها أداة إدارة، وتطوير وسائل استخدامها وفقاً لمقاييس الحاجات، والنتائج والتكاليف والجهود، والأداء، فقد اتجهت الولايات المتحدة الأمريكية لتطوير موازنتها وألف رئيسها لجنة لتحقيق ذلك عام **1937** تمثلت خلاصة عملها في المطالبة باستخدام الموازنة كأداة للتنسيق بين أنشطة الحكومة وأهدافها وفي عام **1949**م ألف الرئيس الأمريكي "لجنة هوفر" الأولى لدراسة تنظيم الحكومة وإدارتها وقد أوصت اللجنة بأن يعاد النظر في كل ما يحيط بمفهوم الموازنة، وذلك بإتباع نظام للموازنة يعتمد على المهام الوظيفية والأنشطة والمشروعات واستخدمت اللجنة عنوانا لنظام الموازنة باسم "موازنة الأداء" ويغلب على موازنة الأداء الاتجاه الإداري حيث تستمد فلسفتها ومعظم مقومات أساليبها من محاسبة التكاليف والإدارة العلمية، وبذلك اعتبرت إحدى أدوات العمل الإداري الهادفة إلي تحسين وسائل العملية الإدارية عن طريق الربط بين تكاليف الإنتاج، وقياس العمل ومعايير الأداء[93].

وبصفة عامة يمكن توضيح نظام موازنة الأداء من خلال الجوانب التالية:

أولاً: موازنة الأداء: هي ذلك التبويب في الموازنة الذي يركز على الأشياء التي تقوم بها الحكومة، وليس على الأشياء التي تشتريها، وبهذا فإن موازنة الأداء تنقل التركيز

([93]) فهمي محمد شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص157.

من أول القيام بها إلي العمل المنجز نفسه" وقد ذكر مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية بأن موازنة الأداء "هي تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلي تلك الأهداف والبيانات والمعلومات الإحصائية التي تقيس الإنجازات وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج[94].

ثانياً: تبدو موازنة الأداء كمحاولة بسيطة لربط المعلومات المتوفرة عن برامج العمل المختلفة مع قرارات الموازنة، أي أن تخصيص النفقات لأي برنامج عمل يتم بناء على معلومات موثوق عن أهداف هذا البرنامج، أهمية هذه الأهداف للمنظمة والدولة، كمية ونوعية النتائج المتوخاة، طاقات وإمكانيات البرامج في الحاضر والمستقبل، وكل ما يوفر معرفة حقيقة عن البرامج وكلفته وأهميته لذا يكون اتجاه موازنة الأداء نحو الإنجازات وما يمكن القيام به لتحسين الإدارة الداخلية للمنظمة أو البرنامج[95].

ثالثاً: تتطلب موازنة الأداء السماح للمديرين بالإدارة ومنحهم السلطة والمرونة لإدارة الموارد، وكيفية مزج المواد مع بعضها البعض من أجل تحقيق المخرجات المخططة، وبينما تمثل المرحلة الأولى لموازنة الأداء في التخطيط فإن المرحلة الثانية تتمثل في آليات الرقابة وفي مساعدة المديرين على تحديد هدف مالي معين يسعون إلي تحقيقه إن موازنة بدون قيود لا يمكن أن تكون موازنة أداء لذلك لابد من أن تكون القيود محكمة حتى تشجع المديرين على الأداء المبتكر في إطارها[96].

---

[94] محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص217.

[95] جميل جريسات، مرجع سابق، ص31.

[96] المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج، القاهرة 10-13 نوفمبر 1997، القاهرة: دار رضا للطباعة والنشر، 1997، ص23.

رابعاً: تسعى موازنة الأداء لتحقيق ترابط العمليات المالية المتعددة كي تكون في مجموعها إدارة مالية رشيدة، أهدافها نابعة من حاجات المجتمع وغاياتها خدمة هذه الأهداف بكفاءة وفعالية ولذلك فهي لا تكف عن السعي لتقليل التكلفة وزيادة الإنتاجية وتحسين الخدمات في خدمة أهداف محددة معروفة ومقبولة من قبل صانعي القرارات العامة[97].

خامساً: يسود التفكير بأن موازنة الأداة وثيقة توفر البيانات المساعدة في اتخاذ القرارات، وتحسين التخطيط وتوفير رقابة أكثر فعالية وتحسين عملية صنع القرار وهي أيضاً تشجع على تفويض السلطة، وتحسين العلاقات العامة بتوفير معلومات واضحة عن كل برنامج وعلاوة على ذلك فهي تساعد المديرين على تقييم فعالية الوحدات العاملة بتصنيف بنود الموازنة وظيفياً[98].

سادساً: موازنة الأداء هي أداة إدارية يستفاد بها في سياسة التنفيذ والرقابة على التكاليف وهي تتطلب تقسيم الخدمات النهائية إلي أعمال محددة أو وحدات أداء وتفيد معدلات الخدمة ووحدات العمل الموضوعة لموازنة الأداء في إعداد حساب مستلزمات الإنتاج الطبيعية والبشرية التي يحتاجها إنجاز برنامج الإدارة المعينة[99].

سابعاً: إن تطور فلسفة إعداد الموازنة على أساس الأداء تتطلب تحديد المخرجات والنتائج التي يتم على أساسها تحديد التمويل اللازم، حيث يعتبر حجم ونوعيات الخدمات المنجزة من أهم العوامل التي يمكن أن يتحدد في ضوئها متطلبات

---

(97) جميل جريسات، مرجع سابق، ص122.

(98) محمد إسماعيل محمد، مرجع سابق، ص109.

(99) إبراهيم عباس عطية، مرجع سابق، ص30.

الإنفاق المالي وبذلك تصبح الموازنة موازنة أداء وحينذاك فقط يتم الموافقة على التمويل[100].

وخلاصة القول فإن موازنة الأداء، هي محصلة المحاولات الأولي لإصلاح نظام الموازنة التقليدية في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي تهتم بتحقيق الكفاية الإدارية وتقليل النفقات وتستخدم أساساً لقياس الأداء الفعلي للوظائف الحكومية.

موازنة البرامج:

ظهرت موازنة البرامج في بداية عقد الخمسينيات ففي الوقت الذي استخدمت "لجنة هوفر" تعبير موازنة الأداء كانت لجنة أخرى مكلفة بدراسة إدارة مدينة نيويورك قد استخدمت تعبير "موازنة البرامج" بهدف تطوير الموازنة التقليدية وقد أشارت في أول تقرير لها بأن موازنة البرامج تضع الأهداف وتحدد مسئوليات التنفيذ التي يتم على أساسها قياس أداء ما تم إنجازه من قبل الوحدات الإدارية، وتعتبر بالتالي أساساً راسخاً لدراسة كفاءة وقياس الخدمة التي أديت، بما يجعل الموازنة أساساً لموازنة السنة التالية، ويمكن لكل من المسئولين والرأي العام الحكم على سلامة تخصيص الأموال للبرامج المتنافسة التي تشكل في مجموعها ما تقوم به الحكومة[101].

ويتميز المدخل السابق للموازنة على هذا الأساس بما يلي:

- بيان الأعمال التي أنجزت في السنة الماضية وتكاليفها.
- توضيح الجهة المسئولة عن أداء العمل المقرر ومنحها الصلاحيات الضرورية لتنفيذه.
- تقديم صورة واضحة عن البدائل المتعلقة بالإنفاق والتمويل.

([100]) المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج، مرجع سابق، ص21.

([101]) فهمي شكري، النظرية المستقبلية لتكامل الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية، مرجع سابق، ص158.

ومن أجل توضيح مفهوم موازنة البرامج ينبغي الإشارة إلي الجوانب التالية:

أولاً: أن أهم مميزات موازنة البرامج هو منحاها الإنتاجي (أي تركيزها على الناتج والمخرجات) ولذلك يميل بعض إلي تسميتها بموازنة الإنتاج والتأثير حيث ترتبط النفقات بالأهداف العامة للتنظيم وتأثير النفقات على الأفراد والمجتمع والبيئة بشكل عام فالمهم في أي نظام للموازنة أو أي نموذج لها ليس الخطة أو البرنامج أو الموازنة إنما المهم هو تأثير المنتوج على الأفراد والمجتمع والبيئة[102].

ثانياً: يجري تأكيد في موازنة البرامج ناحية التصنيف في الموازنة بحيث يتم بيان الوظائف والبرامج وتفرعاتها لكل مؤسسة وربطها بالمعطيات المالية الصحيحة المعبرة وهكذا فإن موازنة البرامج تبين[103].

- الأهداف التي من أجل تحقيقها ترصد اعتمادات.
- كلفة البرامج المقترحة للوصول إلي هذه الأهداف.
- المعطيات الكمية للإنجازات والأشغال المنفذة في كل برنامج.

ولهذا ففي ظل موازنة البرامج يؤلف الهدف من عملية معينة، وكلفة هذه العملية وجهين غير منفصلين، يصلح أخذهما بعين الاعتبار لتأمين أداء صحيح وفعال وإن ارتباط البرامج بالمعطيات الحسابية ووضع مؤشرات لقياس الإنجاز لكل برنامج، من شأنها أن تزيد من فعالية أداء الأعمال التي تضمنتها الموازنة تعطي نطاقاً عملياً أوسع للرقابة المالية والنشاطات المحققة.

ثالثاً: موازنة البرامج هي نظام إدارية لاتخاذ القرارات، يربط التخطيط الإستراتيجي البعيد المدى بالموازنة، ويركز على التحليل، لكي تستطيع المنظمات توزيع

([102]) سليمان اللوزي وآخرون، مرجع سابق، ص68.

([103]) حبيب أبو صقر، مرجع سابق، ص ص12–15.

الإمكانيات المتوفرة لديها بفعالية، لتحقيق أهدافها القريبة والبعيدة المدى وهي أيضاً نظام إداري يهدف إلي توفير المعلومات والبيانات الضرورية لمتخذي القرارات لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة والتي تسعى إلي تحقيق الهدف الأساسي[104].

رابعاً: تهدف موازنة البرامج إلي تنظيم المعلومات المتعلقة بالنشطة الحكومي حتى يمكن للإدارة أن تقارن بين مقترحات المشروعات وأن تربطها بالأنشطة الجارية وان يتم تقييمها في ضوء أولوياتها وأن تزيد أو تنقص من الموارد الموزعة عليها، ولهذا لا يمكن اعتبار موازنة البرامج بديلاً للسياسة ولكنها إطاراً للاختيارات التي يجب أن يقوم بها كل مشترك في عملية الموازنة، حيث أن طلبات الموازنة القائمة على البرامج توفر للإدارة إطار يمكنها من مقارنة الأنشطة المقترحة وتكاليفها النسبية وأثارها السياسية[105].

خامساً: إن كل التقنيات في موازنة البرامج قد جرى إبتكارها لتوفير الموارد للنفقات الضرورية عند ازدياد النفقات العمومية وقلة الموارد ولذلك فإن المميز الأساسي لموازنة البرامج هو في أنها تسمح بقياس الإنجازات أو فعالية الأداء، على الصعيدين المادي والمالي وأن وضع وتطبيق نظام لتصنيف النفقات واعتماد طرق محاسبة ملائمة يسهل قياس العمل معها، وبذلك تلبي العناصر المؤلفة لموازنة البرامج حاجات أساسية، هي ذاتها الأسباب التي دعت إلي اعتماد هذا الأسلوب في الموازنة وتتمثل في ثلاثة عناصر هي: التصنيف الوظيفي، ونظام العمليات المالية والحاسبية، ومؤشرات الإنجاز[106].

---

(104) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص229.

(105) إبراهيم عباس عطية، مرجع سابق، ص32

(106) حبيب أبو صقر، مرجع سابق، ص ص15–18.

سادساً: لقد أضاف مدخل موازنة البرامج إلي نظام الموازنة الاتجاه التخطيطي، وقد اعتبرت الموازنات الحديثة نظام البرمجة الذي اعتمدته موازنة البرامج عنصراً أساسياً في أنظمتها ويركز نظام البرامج على الاهتمام بهيكل الموازنة وتبوبها على أساس وظائف رئيسية وفرعية كالمشروعات والأنشطة، كما يؤكد على الغرض من الفعل والنشاط الذي يجب اعتماده، وفقاً لمبادئ التخطيط[107].

سابعاً: إن القرارات المتصلة بالموازنة يجب أن تتخذ بواسطة التركيز على فئات المخرجات ومن بينها الأهداف الحكومية، والغايات والمنتج النهائي أو البرامج بدلاً من التركيز على المدخلات من الأفراد والمهمات والصيانة وكما هو الحال في تحليل تكلفة المنفعة، التي تدين لها موازنة البرامج بالكثير، فإن هذه الموازنة تعتمد على تقدير التكلفة المالية الإجمالية لتحقيق الأهداف[108].

ثامناً: تلبي موازنة البرامج بالبرامج العامة للخدمات المختلفة مثل النقل والصحة العامة والخدمات الاجتماعية، وهي تؤكد الأهداف والتكاليف لهذه الخدمات كأساس لتحديد الأولويات وتكوين الاختيارات المختلفة لتخصيص الموارد بين هذه البرامج[109].

وتلامس موازنة البرامج أعلى مستويات هيكل النظام السياسي في الدولة باعتبارها إحدى صورة تحليل النظم السياسية، وتهدف إلي ترشيد عملية اتخاذ القرارات للسياسيين والإداريين فيما يتعلق بأفضل الطرق لتوزيع الإمكانيات المتوفرة لدى الدولة وذلك بتزويدهم بالمعلومات الكافية عن البرامج والمشاريع وبدارسات عن التكاليف والنتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل المقترحة.

([107]) فهمي شكري، النظرية المستقبلية لتكامل الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية، مرجع سابق، ص158.

([108]) آرون فليدا فسكي، مرجع سابق، ص29.

([109]) إبراهيم عباس عطية، مرجع سابق، ص30.

ويرى بعض الكتاب إن موازنة البرامج وموازنة الأداء، وموازنة البرامج والأداء هي عبارة عن اصطلاحات مختلفة لحقيقة واحدة بينما يفرق البعض بين موازنة البرامج وموازنة الأداء من زاوية المستوى التنظيمي فالبرنامج يمثل مستوى تنظيمي أعلى من مستوى الأداء، ومن ناحية عامل الزمن تنظر موازنة البرامج إلي المستقبل، بينما تناول موازنة الأداء الماضي حيث تسجل ما تم فعلاً[110].

التطور إلي نظام موازنة البرامج والأداء:

لقد سبق وأن ذكرنا أن نظام الموازنة التقليدية لا يمدنا بالمعلومات عما تعمله الحكومة فعلاً، وما تحققه من إنفاق عام، ويمكن بطبيعة الحال تجميع مثل هذه المعلومات من تقارير الوزارات، لكن لا يمكن في كثير من الحالات ربط هذه المعلومات مباشرة بالبيانات المالية، كما تظهر بالموازنة أو الحسابات ذلك أنها تشكل أساساً لناحية الإدارية في الموازنة ولقد جاء استخدام البرامج والأداء كتطوير استجابة لاتجاه تصحيح موقف الموازنة ولتوضيح أكثر الجوانب دلالة من النواحي الاقتصادية والمالية والطبيعية[111].

ورغم ذلك تظل الموازنة التقليدية أساساً ضرورياً لموازنة البرامج والأداء، بحيث لا يمكن الاستغناء عن بعض أنظمتها خاصة فيما يتعلق بعمليات الموازنة والتشغيل، حتى تعرف بالتحديد القنوات التي يتم إنفاق الموازنة فيها، غير أن هذه التفاصيل لا تدخل ضمن اهتمامات وزارة المالية أو مكتب المركزي للموازنة، حيث يتم التركيز في هذا المستوى على الأمور الأكثر شمولية في تحديد الأهداف والأولويات ويقتصر دور وزارة المالية وهيئة الموازنة المركزية على تقديم النصيحة للإدارة حول كيفية تحسين الأداء، وكيفية التخصيص الأمثل للموازنة من خلال الأولويات المحسوبة لتقوم الإدارة بتحديد

([110]) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص265.

([111]) الأمم المتحدة، دليل الموازنة البرامج والأداء، ترجمة محمد سعيد أحمد ومحمد حامد إبراهيم، عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ب ت، ص14.

أهدافها وتنظيم أولوياتها مع تخصيص اعتمادات معينة للأهداف والمهام والأنشطة المتعددة التي تسعى الإدارة إلي تحقيقها[112].

إن المناقشات بين أي وزارة ووزارة المالية تتحول في موازنة البرامج والأداء من مناقشات حول بنود الموازنة التقليدية إلي مناقشات حول المخرجات والتأثير والأداء، وبالمثل لم تعد الرقابة على الموازنة تركز على المدخلات وإنما مرونة الموازنة وتفويض السلطة التي يتم منحها للإدارة[113]، ويتمثل الاهتمام الأساسي لموازنة البرامج والأداء في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة في الحكم على كفاءة العمل بالوحدات الحكومية، باعتبارها اتجاهاً إدارياً وذلك من خلال[114]:

- تحديد الأهداف التي من أجلها يتم طلب الأموال.
- تحديد البرامج والأنشطة ومن ثم تكاليفها التي تحقق هذه الأهداف.
- تحديد البيانات الكمية المتضمنة بالبرامج والأنشطة التي تقيس مستوى الإنجاز والعمل لكل منها.
- تحديد الوحدات الإدارية المختلفة المكلفة بتنفيذ تلك البرامج أو الأنشطة.

لقد اتضح أنه رغم اختلاف المصطلحات المستعملة من طرف لجنة هوفر ولجنة نيويورك إلا أن كلاً من اتجاهي اللجنتين كان يعبر عن فكرة متشابهة مع تداخل في المفاهيم والأبعاد وكنتيجة للاهتمامات الموجهة للفكرة الجديدة تبلورت فكرة موازنة البرامج مع إعطائها توضيحاً وهيكلاً محدداً، كما تبلورت فكرة موازنة الأداء، فقد أصبحت موازنة الأداء تعمد على قواعد لقياس الأعمال عن طريق وحدات كمية للتقييم الشخصي أو بأي شكل من أشكال القياس، وأن التركيز فيها يتجه إلي تحسين

([112]) المنظمة العربية للتنمية الإدارة، أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج، ص23.

([113]) المنظمة العربية للتنمية الإدارة، أوراق ووقائع ندوة موازنة الأداء والبرامج، ص34.

([114]) عبد الله محمد سالم، مرجع سابق، ص86.

العمل الإداري عن طريق الربط بين تكاليف الإنتاج وقياس العمل وفقاً لمعايير الأداء، واعتبرت هذه القواعد رحلة لاحقة لتبويب الموازنة على أساس البرامج أما موازنة البرامج فقد أصبحت تستمد قواعدها من مستلزمات التفكير الاقتصادي على جميع المستويات لتحقيق أهداف الحكومة التي يتم تحديدها في إطار مبرمج في تصميم البرامج والمشروعات، وفي مرحلة لاحقة، وكنتيجة لتحديد مدلول نظام موازنة البرامج ونظام موازنة الأداء[115].

ولهذا يقوم مفهوم البرامج والأداء كمدخل إدارة للموازنة على ثلاث اعتبارات مترابطة هي[116]:

- إرساء البرامج والمشروعات في إطار الوظائف الرئيسية للحكومة.
- التوفيق بين التبويب الخاص بالموازنة وبين نظام الحسابات والإدارة المالية.
- تحديد مقاييس العمل لكل برنامج وتفريعاته لتسهيل مستلزمات تقييم الأداء والتأكد من تحقيق الأهداف المخطط لها.

ويستخلص مما سبق أن نظام موازنة البرامج والأداء يحكم على كفاءة العمل في الإدارات التنفيذية من خلال تقسيم وحدات وتبويب الموازنة في إطار وظيفي، وبنفس الوقت يتطلب هذا النظام توفير مقاييس وحدات تكلفة العمل التي يستند عليها في حساب التكاليف وإنجاز البيانات المتعلقة بتكلفة العمل وتحليلها إلي وحدات نمطية كمعيار لقياس الأداء، ومن خلال تكامل مفهوم الأداء ومفهوم البرامج يتم تحقيق ترشيد القرارات في مختلف العملية التخطيطية وذلك وفقاً للتسلسل المنطقي التالي[117]:

([115]) فهمي شكري، النظرية المستقبلية لتكامل الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية، مرجع سابق، ص159

([116]) الأمم المتحدة دليل موازنة البرامج والأداء، مرجع سابق، ص16.

([117]) فهمي شكري، النظرية المستقبلية لتكامل الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية، مرجع سابق، ص160.

- المستوى الأول: المقارنة بين مختلف الأهداف الحكومية واختيار البدائل.
- المستوى الثاني: تخصيص الموارد المتاحة لتحقيق أولويات الأهداف.
- المستوى الثالث: ترشيد الإنفاق بين برامج القطاع الواحد.
- المستوى الرابع: ترشيد الإنفاق للمشروعات داخل البرنامج الواحد.

ومما سبق يتضح أن موازنة البرامج والأداء تركز على الوظيفة الإدارية بصفة أساسية، بجانب الوظائف الأخرى للموازنة وهي الوظيفة الرقابية والوظيفة التخطيطية.

وترتبط موازنة البرامج والأداء بالخطة الوطنية وموازنة نقد الأجنبي[118]. باعتبار الخطة مجموعة برامج يتعين تمويلها من خلال الموازنة العامة للدولة، وأن بعضها يتطلب تمويلاً أجنبياً الأمر الذي ينبغي معه أن يؤخذ في الحسبان عند إعداد موازنة النقد الأجنبي، كما ان موازنة البرامج والأداء تمد المخططين ببيانات أكثر وبتحاليل أوسع من الموازنة التقليدية ونتيجة للنظرة التخطيطية للموازنة تصبح الموازنة مكوناً أساسياً من مقومات التخطيط الوطني ولذا ففي ظل الموازنات الحديثة تحتل الوظيفية التخطيطية المكانة الأساسية.

4-2 هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء:

يحتل موضوع التبويب في موازنة البرامج والأداء أهمية عظمى، حيث يعتبر هيكل تبويبها أسلوباً متقدماً من أساليب الموازنة إذا ما قورن بأسلوب موازنة البنود وواحداً من الركائز الأساسية للإدارة الحكومية الحديثة ذلك أن الهيكل الأساسي في هذا التبويب يوفر قاعدة لاتخاذ القرارات من خلال عملية الموازنة كما يسهل هذا التبويب

([118]) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص266.

عملية ربط الموازنة بالأهداف الأساسية التي تتولى الحكومة القيام بها، ويوفر طرق الرقابة الإدارية عن مدى تحقيق الموازنة لأهدافها التي أقرتها السلطة التشريعية.

كما يوجه الاهتمام أيضاً خلال عملية اتخاذ القرارات إلي طبيعة العمل المقصود وعلاقته بأهداف السياسة والأداء والمخطط سلفاً وتكلفته مما يتطلب إيجاد علاقات مناسبة بين الخطط الطويلة والقصيرة الأجل، وذلك من خلال مخطط عمليات الموازنة السنوية ويتعين على هيكل التبويب أن يخدم جميع هذه الأغراض على قدم المساواة.

وضمن هذا المنهج يكون من متطلبات وضع موازنة البرامج والأداء القيام بعمل تبويب أساسي ليخدم المستويات الإدارية فيما يتعلق بالمنتج النهائي، والخدمات والأعمال المطلوبة بواسطة الإدارات الحكومية، وفي أول الأمر يجب أن نحدد بدقة برنامج الأعمال المطلوب أداؤها والهدف المطلوب تحقيقه وسلطات المستويات الإدارية المختلفة لتحقيق الرقابة على تنفيذ برامج العمل ومراجعة هذا التنفيذ من وقت لآخر بالمقارنة بخطة العمل المقررة(119).

ومن أساسيات موازنة البرامج والأداء أن توضع البرامج والأنشطة بشكل يجمع العمليات بحسب درجة مساهمتها في النواتج النهائية للهيئات الحكومية ومن أجل الدراسات الكلية يوضع المشروع المتكامل للتبويب على أساس التبويب الوظيفي الذي يجمع البرامج والأنشطة بحسب الأغراض الرئيسية للحكومة التي تخدمها العمليات الأساسية ولذلك فإن هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء، يقوم بتحديد ثلاثة عناصر هي الوظائف والبرامج والأنشطة كما جاء في دليل الأمم المتحدة(120).

---

(119) الأمم المتحدة دليل المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص16.

(120) الأمم المتحدة دليل موازنة البرامج والأداء، مرجع سابق، ص26.

التبويب الوظيفي:

يقصد بالتبويب أو التقسيم الوظيفي تصنيف جميع النفقات العامة ثم تبويبها في مجموعات متجانسة طبقاً للخدمات العامة التي تحققها بحيث تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة أي أن التبويب الوظيفي يتجه إلي عرض النفقات المخصصة للوظائف العامة للدولة وليس عرضها على أساس الإدارات العامة والمخصصة لها هذه النفقات[121].

إن المعيار المعتمد في هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال العام من أجلها بغض النظر عن الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المقتناة بهذه النفقات مما يعطي صورة واضحة عن الأهداف التي يخدمها الإنفاق العام.

بل أن التبويب الوظيفي يوضح النصيب الذي تساهم به النفقات العمومية في كل خدمة من الخدمات التي تقدمها الدولة، وتتسم بيانات الموازنة وفقاً لهذا بدقة أهدافها وأتساع إعلامها الجماهيري، وعظيم جدواها في إعداد وعرض وتنفيذ الأهداف السياسية العريضة وأهميتها عند العرض على المستويات التشريعية والتنفيذية[122].

ويستهدف هذا التبويب استخدام الفئات الوظيفية الفرعية لتجميع النفقات الحكومية طبقاً للأغراض التي تخدمها عاجلاً أو في الأمد القصير وبصفة عامة فإنه يمكن حصر الخدمات العامة التي تؤديها الدولة اليوم في أربعة مجموعات كبيرة من الخدمات[123]. وهي: الخدمات العامة، الخدمات الاجتماعية، الخدمات الجماعية، الخدمات الاقتصادية.

([121]) حامد عبد الحميد دراز، مرجع سابق، ص410.

([122]) الأمم المتحدة دليل موازنة البرامج والأداء، مرجع سابق، ص27.

([123]) عادل احمد حشيش، مرجع سابق، ص373.

أولاً: الخدمات العامة:

هي كل الخدمات المتعلقة بسيادة الدولة، والتي لابد لها من القيام بها، كخدمات الإدارة العامة والعدالة والأمن والدفاع وما كان في حكم ذلك.

ثانياً: الخدمات الجماعية:

هي الخدمات الضرورية للمعيشة المشتركة لأفراد المجتمع كالخدمات الصحية والوقائية، وتوصيل الكهرباء ومياه الشرب، وتمهيد الطرق، وإقامة الجسور، والسدود وغيرها.

ثالثاً: الخدمات الاجتماعية:

هي كل أوجه النشاط العام المتعلقة بتقديم الخدمات الأساسية لأفراد المجتمع، كالتعليم والصحة والضمان الاجتماعي وغيرها من الخدمات التي تقوم بها الدول مفردها أو بمشاركة الأفراد أو المؤسسات الخاصة التي تعتمد على إعانات والتبرعات من المواطنين أو من الدولة.

رابعاً: الخدمات الاقتصادية:

هي كل الخدمات التي تقوم بها الدولة وتتعلق بقطاع الأعمال فيها حتى وإن كانت خدمات جماعية أو اجتماعية طالما أن تقديمها يتم على أساس تجاري، ومنها خدمات الدولة في مجالات الزراعة واستخراج الثروة المعدنية وتوليد القوى والطاقة المحركة وتنمية الصناعات المختلفة المفيدة للاقتصاد الوطني.

وعلى الرغم من أن التقسيم الوظيفي يهتم أساساً بجانب النفقات العامة إلا أن أي تقييم للموازنة العامة لابد أن يشمل جانب الإيرادات العامة حتى تكتمل الفائدة منه، غير أن طبيعة الإيرادات لا تسمح تصنيفاً وظيفياً يتماثل مع التقسيم الوظيفي بجانب النفقات العامة، وعلى ذلك تقسم الإيرادات العامة تقسيماً يتماشى مع الغرض

الأساسي للتقسيم الوظيفي، والمتمثل في نشر بيانات الموازنة العامة بطريقة تمكن غير المتخصصين من إدراك كنهها، وتفهم مضمونها، والوقوف على مدى أهمية دور الدولة في الاقتصاد الوطني.

ويمكن تقسيم جانب الإيرادات في الموازنة العامة إلي: الضرائب العقارية، الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، الضرائب على كسب العمل، الضريبة العامة على الإيراد، الضرائب الجمركية وغيرها.

التبويب حسب البرامج:

تحتوي كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للدولة مجموعة من البرامج، ولهذا يعتبر البرنامج الواحد تقسيماً فرعياً من الوظائف الرئيسية للدولة وأحد مكوناتها.

ويضم البرنامج الأعمال المتوقع تنفيذها في آجال معينة باتخاذ إجراءات محددة، ويتم التعبير عنها في صورة نفقات تبرزها الموازنة العامة ويتضمن البرنامج عادة بيانات عامة تتناول موضوع البرنامج وجهة تنفيذه وأهدافه وتميله ووحدات أدائه وإيراداته ومدى ارتباطه بالبرامج الأخرى وأية بيانات أخرى ضرورية لتوضيح خصائص البرنامج ويمكن لإدارة واحدة أن تنفذ أكثر من برنامج كما يمكن لأكثر من إدارة أن تشترك في برنامج واحد[(124)].

ومن المتطلبات الأولية لموازنة البرامج والأداء ضرورة التداخل والارتباط بين الموازنة والحسابات الحكومية لتوفير البيانات اللازمة لوضع الموازنة وتعزيز طلب الاعتماد وإجراء الرقابة المناسبة على تنفيذ الموازنة ومع أن ذلك ينطبق أيضا على الموازنة التقليدية إلا أن الاحتياجات الإدارية لنظام موازنة البرامج والأداء، تتطلب تبويباً إضافياً للبيانات المالية ولتحقيق ذلك يجب استخدام أنواع التبويب السابق الإشارة إليها، حيث أنه وفي ظل موازنة البرامج والأداء فإن التبويب بحسب البرامج أو بحسب النشاط يحقق

([124]) قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص271.

أيضاً الغرض التقليدي من تبويب النفقات وهو إيجاد أساس لمراجعة وتحليل طلب الاعتمادات المالية(125).

ومن أخص سمات البرامج أن يتولد عنه منتج نهائي أو خدمة وقد يكون العمل المسند إلي بعض الهيئات محدوداً ومتداخلاً بشكل يجعل تجزئته لأكثر من برنامج عمل غير مرغوب فيه، كما قد تشترك بعض البرامج في غرض رئيسي واحد ومنتج نهائي واحد لأسباب أخرى معقولة تسند إلي هيئات مختلفة ولذلك قد يكون من المرغوب في حالة البرامج المعقدة إفراد عناصر منفصلة للبرامج كبرامج فرعية، ومن ثم فإن إنشاء فئات البرامج عند كل تطبيق لموازنة البرامج والأداء يتطلب دراسة متأنية وحكماً سليماً للوصول إلي تبويب هادف للبلد المعني(126).

ويعتبر البرنامج أعلى مستوى من التبويب لأعمال الإدارة وبين مسئوليات الوحدة التنظيمية المسئولة عن تنفيذ البرنامج كما يعرض الإطار اللازم لإعداد موازنة الوحدة الإدارة وخططها التنفيذية، وتقدير احتياجاتها وطريقة سير العمل بالمقارنة بالخطط المعتمدة لتحقيق الغاية التي صمم من أجلها البرنامج ويستهدف كل برنامج غرضين رئيسين: أولهما، تحقيق نمط معين لعرض بيانات الموازنة العامة، وثانيهما: توفير إطار بموجبه يتم تخصيص الموارد لتحقيق العمل الذي صمم البرنامج من أجله(127).

وليست هناك قواعد موحدة لتحديد تجمعات الأعمال التي تعتبر بمثابة برامج، غير أن التبويب يجب أن يعكس أفكار الإدارة العامة المنفذة، ونمط الإدارة والرقابة الذي يمارس من خلال البيان التنظيمي للإدارة العامة، ووضوح الرؤية للعمليات التي تقوم

---

(125)الأمم المتحدة دليل المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص18.

(126) الأمم المتحدة دليل موازنة البرامج والأداء، مرجع سابق، ص32.

(127)Derange. Kemeth, "information system Dose Efficiency mean better performance" Journal of systems management, April 1985.

- Brady, N."Aesthete Components of management ethics" academy of management review, Inc. 1993.

بها، خاصة عندما تشترك أكثر من إدارة في تنفيذ برنامج واحد، أو عندما تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج[128].

وتقسم البرامج حسب طبيعتها إلي ثلاثة أنواع هي:

أولاً: برامج جارية: تختص بتنفيذ عمل جار كإدارة أقسام دراسية أو مستشفيات قائمة أو مشروعات تحت الإنتاج أو صيانة طريق قديم وغيرها.

ثانياً: برامج استثمارية: تختص بتنفيذ مشروعات استثمارية خلال مدة البرنامج كإقامة جامعة أو إدارة عمومية وتعبيد طريق وبناء مجمع سكني وغيرها.

ثالثاً: برامج تحويلات رأسمالية: هي التي تتعلق بسداد أقساط القروض طويلة الأجل، والدفعات المقدمة المتعلقة بالاستثمار والتي سترد بعد انتهاء السنة المالية، والالتزامات الواجبة الأداء، خلال السنة موضوع التقدير.

كما تقسم البرامج تبعاً لطبيعة النفقة، بحيث يتم توزيع الاعتمادات داخل البرنامج حسب طبيعة النفقة فتظهر اعتمادات المرتبات والأجور والمصروفات الجارية، والمصروفات الاستثمارية، والتحويلات الرأسمالية وغيرها.

وتقسم البرامج إلي برامج رئيسية وبرامج فرعية منبثقة عنها، حيث يتطلب حجم البرنامج وطبيعة وطريقة إدارته تفصيله إلي برامج فرعية كما يمكن أن يكون فرع من البرنامج في مستوى التبويب المستقل، وفي بعض تطبيقات هذا التبويب قد يعتبر المشروع الواحد فرعاً من برنامج عندما يكون المشروع أحد مكونات البرنامج ويساهم في تحقيق الناتج النهائي له وتقدر مخطط الموازنة العامة أهمية تفريغ البرامج في إطار معطيات أداء إنتاجية العمل وتحديده[129].

([128]) فهي محمود شكري، لموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص162.

([129])فهي محمود شكري، لموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص163.

وقد يستخدم مثل هذا التبويب في البرامج الخاصة بالتنمية الاقتصادية التي تتولى الحكومة تنفيذها في إطار الموازنة العامة للدولة.

4-3 النشاط:

يتفرع من كل برنامج أو من كل فرع من فروعه عدد من الأنشطة التي يتمثل كل نشاط منها مجهود من العمل المبذول في إطار مكونات البرنامج أو أحد فروعه.

فالنشاط هو مجموعة من الأعمال التي ينقسم إليها البرنامج، ويفيد تبويب الأنشطة في داخل الإدارة في تحديد أساس لعلم الموازنة والرقابة على العمل ويجب أن يعكس النشاط على قدر الإمكان مسئولية محددة لقسم من أقسام الإدارة وأن يكون أساساً للحسابات التي تسجلها الإدارة[130].

ويتميز النشاط ببعض المواصفات منها[131]:

- تجانس نوعية العمل المبذول في النشاط، ووحدة أداء ناتجة.
- إمكانية قياس عبء العمل الذي يتضمنه النشاط وفقاً لمعايير قياسية تخص النشاط ذاته.
- توافق النشاط مع الهيكل التنظيمي للإدارة العامة.

والأنشطة في موازنة البرامج والأداء هي نقطة التركيز بالنسبة للإدارة حيث تشكل الأساس الأول في إعداد وتقديم الموازنة والحسابات ومتابعة تنفيذ الموازنة والخاصية المميزة للنشاط أن يمثل تجمعاً للعمليات أو الواجبات التي تعتبر ذات فائدة للمسئولين بالهيئة لدى اتخاذ القرارات الإدارية وتحليل الأداء لكي تفي الأنشطة بهذه

([130]) الأمم المتحدة، دليل المحاسبة المركزية، مرجع سابق، ص44.

([131]) فهمي محمود شكري، لموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص163.

الأغراض على وجهها الأكمل يستحسن أن تزود ببعض أدوات القياس الإحصائية عن عبء العمل والاستفادة من الأفراد وتكاليف الوحدة ... ألخ[132].

وحيث أن لا يوجد شكل نمطي لقياس كل الأنشطة في موازنة البرامج والأداء فإنه يصعب معالجة استخدامات الإدارة العامة أو الإدارات المعاونة للوحدات التي تقوم بالأنشطة والبرامج، ففي حين يرى بعض الآخر اعتبار الإدارة العامة والإدارات المعاونة برنامجاً مستقلاً يعامل معاملة البرامج الأخرى ويعتبر الرأي الثاني هو الأفضل لصعوبة توزيع أو تحميل استخدامات هذه الإدارات على البرامج والأنشطة ورغبة في قياس كفاءة أداء الأنشطة العامة والإدارات المعاونة على حدة[133].

ويتضح مما سبق أن هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء يخضع أساساً إلي مبدأ البرمجة الذي يعتمد على التسلسل المنطقي لمستويات الوظائف والبرامج والأنشطة ثم الأعمال الفرعية التي تضمن تنفيذ هذه المستويات المتتالية كما جاء في دليل موازنة البرامج والأنشطة لمنظمة الأمم المتحدة.

ولقد تفادت موازنة البرامج والأداء الكثير من عيوب الموازنة التقليدية إضافة إلي ما تحققه من مزايا، ورغم ذلك لم تخلو من نقائص منها[134]:

- **لم تعط موازنة البرامج والأداء عملية التخطيط الاستراتيجي أو طويل المدى ورسم السياسات الاهتمام المناسب، لكونها تركز على البرامج والأنشطة كغاية وليس كوسيلة لتحقيق أهداف خطة الدولة.**

---

(132) الأمم المتحدة، دليل المحاسبة المركزية، مرجع سابق، ص34.

(133) قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق ص119.

(134) عبد الله محمود سالم، مرجع سابق، ص87.

- ينصب اهتمام موازنة البرامج والأداء على الأجل القصير في حين أن التقييم الموضوعي لكفاءة وفعالية البرامج عادة يحدد بفترة سنة التي تعد على أساسها الموازنة.
- صعوبة تحديد نتائج القرارات السابقة بغرض تحديد مدى تأثير اتخاذ القرارات على الوصول إلي هدف مرغوب فيه ومحدد سلفاً[135].

غير أن هذا لا ينقص من أهمية موازنة البرامج والأداء باعتبارها أسلوباً له إيجابياته التي يمكن للدولة النامية أن تستفيد منها في تحقيق كفاءة تنفيذ المشروعات الاستثمارية التي تمثل جزءاً من خطط التنمية الطويلة الأجل.

4-4 مزايا موازنة البرامج والأداء[136]:

1- التخطيط : التخطيط يعني التنبؤ بما سيكون في المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل، انه وظيفة أساسية من وظائف الحكومة وأجهزتها التنفيذية، تهتم موازنة البرامج و الأداء بالتخطيط حيث تقوم بتحديد برامج ومشاريع الوزارات والمصالح الحكومية لعدد من السنوات المقبلة والنفقات المتوقعة لها و ليس لسنة واحدة كما تفعل موازنة البنود التي تبين نفقات سنة مالية واحدة ولا ترتبط في أغلب الأحيان بتخطيط طويل الأجل .
2- البرامج : تهتم موازنة البرامج والأداء ببيان البرامج والمشاريع التي ستنفذها الأجهزة الحكومية المختلفة. بمعنى أنها تقوم بتحديد البرامج الرئيسية لكل دائرة أو مصلحة ومن ثم تقسم البرامج الرئيسية إلى برامج فرعية والبرامج الفرعية إلى نشاطات وترصد الاعتمادات اللازمة لتنفيذ البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية والنشاطات في وثيقة الموازنة العامة على الصفحات

[135] عمر حسنين، المحاسبة المركزية والقومية، ص44.

[136] السيوقي، قحطان، اقتصاديات المالية العامة، ، دمشق: دار طلاس، 1992، ص114.

المخصصة لها، ثم تقوم بعد ذلك بتوزيع الاعتمادات على أبواب وبنود الإنفاق المعرفة في الموازنة.

3- تحليل البدائل : من القواعد الأساسية التي ترتكز عليها موازنة البرامج والأداء تحديد الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة للأجهزة والمصالح الحكومية، فبعد تحديد البدائل تجرى الدراسة التحليلية المتعمقة لها بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها والمزايا والعيوب المرتبطة بكل منها وعلى ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم اتخاذ القرارات.

4- التقييم: يساعد تقييم البرامج الحكومية على تحسين عملية تنفيذها، إن الحصول على تقارير عن كيفية سير الأعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ أو نفذت من حين لآخر من شأنه أن يكشف عن المشاكل التي تواجه التنفيذ وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج والمشاريع وعن التغيرات التي يلزم إدخالها على تلك البرامج والمشاريع لكي تسهل عملية التنفيذ والوصول إلى الأهداف المطلوب تحقيقها.

4-5 مشاكل موازنة البرامج والأداء[137]:

1- صعوبة تحديد وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها الإنجازات لكل ادارة ومصلحة حكومية، فهناك بعض النشاطات والأعمال الحكومية التي يصعب تحديد معايير لقياس أدائها.

2- صعوبة تطبيقها، إذ يتطلب تطبيق موازنة الأداء وجود أنظمة محاسبية معقدة ومتابعة معينة.

3- صعوبة توفير المعلومات التفصيلية عن نشاطات الادارات المختلفة، لعدم وجود أنظمة دقيقة للمعلومات لديها.

(137) الحسيني، قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة، عمان: مؤسسة الوراق، 1999، ص128.

4- ارتفاع تكلفة تطبيقها، وذلك لان التطبيق يتطلب توفر أعداد كبيرة من الموظفين من ذوي الخبرة.

الخاتمة

أولاً: النتائج:

- إن تطور مراحل الموازنة وتعدد اتجاهاتها في ظل الأنظمة الحديثة، لا يتم على حساب أساسيات الموازنة التقليدية أو استخداماتها، بل يحدث بفعل تطور وتعدد وظائف الموازنة واستخداماتها في اتجاهات فكرية حديثة تطلبتها تطورات مختلفة لعوامل إدارية واقتصادية وسياسية.
- تهتم موازنة البرامج والأداء بإدارة البرامج وأداء الأنشطة الحكومية، وقياس مدى كفاءة الأعمال التي تنفذها، وقد حدث هذا التطور بفعل ظواهر سياسية واقتصادية ومالية، أفرزت هيكلاً يستجيب لاهتمامات موازنة البرامج والأداء ويبرز إيجابياتها.
- يمثل نظام التخطيط والبرمجة والموازنة مرحلة من مراحل إصلاح الموازنة العامة، ويهدف إلي ربط السياسة المالية والاقتصادية للدولة، بخطة اقتصادية معينة، بواسطة مجموعة من البرامج والأنشطة، لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة، بحيث تحول الاهتمام إلي الإدارة العليا لمساعدتها على أداء وظائفها التخطيطية واتخاذ القرارات من خلال ثلاث أدوات هي: التخطيط، والبرمجة، والموازنة.
- تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة، يقوم مفهومها على إعادة دراسة وتقييم البرامج والأنشطة التي كانت قائمة في الموازنة السابقة، مثلها في ذلك مثل البرامج الجديدة، مما يستلزم اعتبارها أو تعديلها أو عدم الأخذ بها في الموازنة القادمة.

- وأخيراً تعتبر الاتجاهات الحديثة محاولات لتجاوز سلبيات الموازنة التقليدية، والاستفادة من التطورات العلمية، وفلسفة الفكر المالي الحديث، ومسايرة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة.

ثانياً: التوصيات:

إن موازنة البرامج والأداء تزخر بالكثير من المزايا التي لا تتوفر في غيرها من الموازنات ولذا يوصي الباحث بالآتي:

- على المنظمات الحكومية أن توضح في موازنة البرامج والأداء ماذا تم من أعمال أو خدمات السنة المالية السابقة وتكلفة كل برنامج أو مشروع.
- إقرار مبدأ للمسائلة والمسؤولية حيث تحدد المسئول عن أداء الأعمال.
- تركيز موازنة البرامج والأداء على المخرجات (الخدمات) بدلا من التركيز على المدخلات (الموارد المالية والبشرية).
- تطبيق البرنامج على مستوى المنظمات الحكومية ليكون هناك نوع من الانسجام في ربط البرامج والأهداف على مستوى الحكومة.
- توزيع البرامج على الدوائر والإدارات بشكل ملائم لنوع نشاط كل دائرة وكل إدارة في هذه الدوائر الحكومية.
- تحديد وتصنيف أهداف البرنامج وترتيبها ضمن سلم أولويات محدد لتحقق النتائج التي تسعى لها الإدارات في برنامجها الموضوع.
- تحديد الخدمات والنشاطات التي تؤديها الجهات التنفيذية.
- تفعيل دور نظام المتابعة ليساعد على معرفة ما تم إنجازه ومقارنة الإنجاز بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية .
- ضرورة تنفيذ البرنامج في الوقت المناسب و بالكفاءة والفعالية الملائمة .

- **إقرار مبدأ المساءلة والمسؤولية حيث تحدد المسئول عن أداء الأعمال.**
- **إعادة تصميم ومراجعة البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة**
- **ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الجهة الحكومية.**
- **المساعدة على توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع (الآثار) التي تسعى إليها الحكومة، وبالتالي تكون قرارات توزيع الموارد مدعّمة بالبيانات اللازمة .**
- **التركيز على المخرجات (الخدمات) بدلاً من التركيز على المدخلات وحدها (الموارد المالية والبشرية).**
- **رفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء المتاحة للحكومة والمسئولين في المؤسسات بما يساعد ذلك في التخطيط الاستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات.**

المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم:

ثانياً: الكتب والمراجع:

- **إبراهيم عباس عطية، الاتجاهات الحديثة في موازنات المجالس المحلية، عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1971.**
- **أ- الدوريات:**
- **- د. أحمد هاني بحيري جاد، دراسة عملية لمشاكل ومعوقات تقييم الأداء في الوحدات الإدارية واتجاهات تطويره بالتطبيق على جمهورية مصر العربية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، العدد التاسع والعاشر، 1986.**
- **- د. ألفت علي مندور، "الجهاز الإداري الحكومي والنظام المحاسبي الذي يحكمه، وإمكانية تطويره بجمهورية مصر العربية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد الثامن عشر، العدد الرابع، 1994.**
- **- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المحاسبية، "لجنة معايير المحاسبة"، البيانات المحاسبية الأول والثاني، والثالث، يونيو سنة 1992.**
- **- د. صالح سليمان عبد، "إطار محاسبي وتقويم الأداء الحكومي"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد الثاني، 1991.**
- **- د. عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، "تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الحكومية كمدخل لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، "العلوم الإداري"، جامعة القاهرة، كلية التجارة، فرع بني سويف، السنة الخامسة، العدد الحادي عشر، يوليو 1995.**

- – د. عبد الله عبد السلام أحمد، "نحو تطوير فاعلية المحاسبة والمراجعة في رفع كفاءة الإنفاق الحكومي، "المجلة المصرية للدراسات التجاري"، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، **1992**.
- – د. عثمان محمد يسين فراج، "تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق هدفي الكفاءة والفعالية"، مجلة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، كلية التجارة، السنة الخامسة، العدد الثاني، **1994**.
- – د. محمد جلال صالح السيد، "الرقابة الشاملة لعائد الإنفاق في البرامج الحكومية"، إطار مقترح، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، **1995**.
- – د. محمد صبري إبراهيم ندا، "استخدام المحاسبة الإدارية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، **1996**.
- – د. ليلى فتح الله، "موازنة البرامج والأداء كأساس لإعداد الموازنة العامة للدول"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارية، جامعة عين شمس، العدد الأول، **1982**.
- أبو الحسن على بن حبيب الماردي، الأحكام السلطانية، (بيروت، دار الكتب العلمية، **1978**).
- أبو حنفر، موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق، عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، **1981**.
- أبو عبيدة، القاسم بن سلام، كتاب الأموال، ط2، (القاهرة: مكتبة الكليات الأزهرية ودار الفكر، **1975**)،.
- حسن عواضة، المالية العامة، بيروت: دار النهضة العربية، **1983**م، ط6.

- **الحسيني، قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة، عمان: مؤسسة الوراق، 1999.**
- **الحمش، منير، دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة، دمشق: مؤسسة الوحدة، 1986.**
- **دراز، حامد عبد المجيد، الموازنة العامة للدولة، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1979.**
- **رضوان، عبد القادر محمود، مبادئ الحسابات الاقتصادية والقومية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1995.**
- **زكريا محمد القضاة، بيت المال في عصر الرسول صلى الله عليه وسلم، جامعة اليرموك: مركز الدراسات الإسلامية، ندوة مالية الدولة في صدر الإسلام.**
- **زكريا محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، القاهرة: دار النهضة العربية، 1979م.**
- **سليمان اللوزي، أحمد القطامير، أنماط الموازنة العامة للدولة، الأردن، 1989.**
- **شوقي إسماعيل شحاتة، بين المالي: نشأته وتطوره، جامعة اليرموك: مركز الدراسات الإسلامية، ندوة مالية الدولة في صدر الإسلام، 7-10 شعبان 1407/ 5-8 نيسان 1987.**
- **صلاح الدين عبد الحليم سلطان، سلطة ولي الأمر في فرض وظائف مالية (الضرائب)، القاهرة: هجر للطاعة والنشر والتوزيع، 1408/ 1988.**
- **طارق عبد العظيم أحمد، (الموازنة العامة للدولة بين الفكر المحاسبي والفكر الإسلامي)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، 1985، العدد1.**
- **عبد الحي الحولي، المحاسبة الحكومية، القاهرة: مطبعة المدني، 1974.**

- **عبد الرحمن الجزيري، كتاب الفقه على المذاهب الأربعة، ج1، ط2، (القاهرة، المكتبة التجارية).**
- **عبد الله محمود سالم، نحو إطار عام لمراجعة الفعالية والكفاءة والرقابة السابقة للبرامج الحكومية كأداة لترشيد الإنفاق الحكومي بالمملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 13، العدد2-1، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1989.**
- **عرف محمود الكفراوي، سياسة الإنفاق العام في الإسلام والفكر المالي الحديث، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ب ت، ص35.**
- **فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات، 1410/ 1900.**
- **فيصل مراد، العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة، عمان، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، 1995،.**
- **قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة، عمان: مؤسسة الوراق، 1999.**
- **محمد عبد الحليم عمر، (الموازنة العامة في الفكر الإسلامي)، مجلة الدراسات التجارية الإسلامية، العد1، 1984.**
- **محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، مصر: دار المعارف، 1389/ 1969.**
- **مدحت إسماعيل، عبد الحليم كراحة، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، ط1، أ-ب: 1987م.**
- **يحيى بن آدم القرشي، الخراج، (بيروت، دار المعرفة، 1979).**
- **يعقوب بن إبراهيم، أبو يوسف، الخراج، (بيروت، دار المعرفة، 1979).**

ثالثاً: المراجع الأجنبية:

1. **Brady, N "Aesthete Components of management ethics" academy of management review, Inc. 1993.**
2. **Derange. Kenneth, "information system: Dose Efficiency mean better performance" Journal of systems management, April 1985.**
3. **Leon Hay, "Accounting for Government and Nonprofit Entities,", (Illinois Richard D. Ivwin, 1986(**
4. **Periodicals : MA "Report of the Committee Non pfofit Organization, 1973-1974". The Accounting Review Supplement to Volume XL V, 1975 ،.**
5. **Colin Talbot. Government by Perforinance based budgeting ?, Aspa omline columns, 2001 .**
6. **Financial Accounting Standards Boards, "Objectives Of financial Reporting on Nan Busines Organization", FASB, Concept No.4., Dec., 1981 .**
7. **Gernot A., Achsnich, Trends in Budgeting: Loocking to the future, Focus, Public Management Newsletter, June, 2001 .**
8. **Judith A. Kanmikar& Edwrd G. Kammikar, "The professional Recognition of Governmental Accounting & Auditing" The Government Accountant Jownal, Fall, 1981 .**
9. **http://www, Western Michigan University .**
10. **Patricia, P. Douglas, "GAAPs Proposed statement on objectives of financial reporting", The Govenunent Accounting JoumaL Vol. 2 Summer, 1986 .**

11. Peter A. Pyhrr "The Zero-Base Approach to Govennent Budgeting", Public Administration Review, 37, (Jan Feb., 1977 (

12. Ray Brow, "Accounting standards: in Good Hands "The Government Accounting JownaI, Fall. 1985 .

13. J.M. Strategie planning for public and nonprofit organizations: A guide to strengthening and sustaining organizational achievement. San Francisco, CA. : Jossey-Bass Publishers, (1995(

14. Carter, K. The performance budget revisited : Arsnon Qll state budget . refonn. Legis Finance Paper No.9 J . Denver, CO : National Conference of State Legislatures, 1994(

15. Dawson, C.S. Performance measurement and budgeting : ~arning oldtruths. AI NY :. Legislative' Commission on Govemment . Administration, (1995 .(

16. _Gemot Achsnich, Trends inbudgetirig, FQcuS Public Management Newsletter, Jun, (2001)

17. _Richard D. Young, "Performance BasedBudget Systems", Public Policy and Practice, Vol. 2, Jan. (2003)

18. U.N., A manual.for Government Accounting, (U:N., 1970(

19. U.N., Amanual -for.program arid performance Budgeting; (United Nation, 1995.(

20. United Nation, "Government, Accounting in Economic Development management, (New Yourk: U.N. 1977.(

رابعاً: المجلات والدوريات العلمية:

- أحمد، طارق عبد العظيم، بحث بعنوان مشكلات نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية جامعة الزقازيق، كلية التجارة، بنها، 1995، العدد الأول.
- رجب، عبد العزيز محمود، موازنة الأساس الصفري (دراسة تقييميه)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1996.

ب- مؤتمرات:

- المؤتمر الدولي الخامس عشر للانتوساى، إطار المعايير المحاسبية، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، صادر عن لجنة معايير المحاسبة، القاهرة، أكتوبر، سنة 1995.

ج- رسائل غير منشورة:

- أ. سناء الدين فوزي كمال الدين، "أثر تطوير أساليب القياس المحاسبي على عمليات المراجعة في وحدات الجهاز الإداري للدولة، دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة طنطا، كلية التجارة، 1994.

- د. ليلى عبد الحميد لطفي، "وضع نموذج لمراجعة فعالية الأداء الحكومي في مصر"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر فرع البنات 1989.

المحتويات